

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LA TAXE
SUR
LE CHIFFRE D'AFFAIRES
EN AUTRICHE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le lundi 2 juin 1930, à 2 heures

PAR

Georges BONNAFOUS

Président : M. LESCURE, professeur

*Suffragants : { MM. PIROU, professeur
AFTALION, professeur*

PARIS

JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

1930



Digitized by the Internet Archive
in 2026

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LA TAXE
SUR
LE CHIFFRE D'AFFAIRES
EN AUTRICHE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le lundi 2 juin 1930, à 2 heures

PAR

Georges BONNAFOUS

Président : M. LESCURE, professeur
Suffragants : { MM. PIROU, professeur
AFTALION, professeur

PARIS
JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, 15

—
1930



La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

LA TAXE
SUR
LE CHIFFRE D'AFFAIRES
EN AUTRICHE

INTRODUCTION

Pour faire face aux charges considérables nées de la guerre, la plupart des pays ont été conduits à modifier leur système fiscal et à rechercher de nouvelles sources de revenus susceptibles de contribuer dans une large mesure, par l'importance de leur rendement, à l'équilibre de leur budget et au relèvement de leurs finances.

Ce souci de productivité a fait passer au second plan, sinon perdre de vue, toutes autres considérations et singulièrement celles de justice fiscale. Aussi est-ce en raison de l'importance des ressources qu'ils en attendaient qu'un très grand nombre d'Etats, y compris la Russie soviétique, ont fait revivre sous des appellations et des formes différentes un impôt connu depuis les temps les plus reculés et qui est devenu en France « La Taxe sur le Chiffre d'affaire ».

Il n'est pas dans notre intention de rechercher

les antécédents historiques de cet impôt, perçu autrefois dans l'ancienne Egypte, à Rome, sous l'ancienne Monarchie française, en Espagne, aux Etats-Unis, etc... (1).

Introduit en France par la grande loi fiscale du 25 juin 1920, il a immédiatement soulevé de nombreuses critiques.

Quelle que soit la valeur de ces critiques, il est certain que la taxe ne peut être défendue du point de vue des principes généraux d'une saine fiscalité. Aussi bien, M. François Marsal ne se résolut-il à l'instituer qu'en indiquant qu'il avait recours à un expédient fiscal provisoire, imposé par la dureté des temps. D'ailleurs, les partisans les plus convaincus de cette taxe reconnaissent qu'elle ne doit être considérée que comme un « moindre mal », qu'elle n'a pour elle qu'un seul argument « l'énormité de son rendement » et qu'elle n'est pas à recommander aux pays dont les finances sont prospères. Aussi ces derniers se sont-ils gardés d'introduire un pareil impôt dans leur système fiscal : les Pays-Bas, la Suède, l'Angleterre, le Danemark, la Norvège, les Etats-Unis, la Suisse, y ont renoncé.

C'est qu'en effet, si la taxe sur le chiffre d'affaires est un excellent pourvoyeur des budgets en détresse, elle présente de nombreux inconvénients. On lui reproche :

1. On trouvera une remarquable étude historique de l'impôt sur le chiffre d'affaires dans l'ouvrage du Dr Grabower *Die Geschichte der Umsatzsteuer und ihre gegenwärtige Gestaltung im Inland und im Ausland* (Berlin. Carl Heymans, 1925).

1° Son injustice.

En effet, aux termes de l'article 59 de la loi du 25 juin 1920, l'impôt frappe les actes professionnels ou tous les faits occasionnels d'achat pour revendre.

La charge fiscale qui grève une marchandise est donc d'autant plus lourde que celle-ci fait l'objet de transactions plus nombreuses, depuis sa production jusqu'à sa consommation.

a) Par suite, les entreprises concentrées jouissent, à l'égard des autres entreprises, d'un véritable privilège fiscal qui fausse le jeu de la concurrence.

b) La taxe sur le chiffre d'affaires incite les commerçants à se transformer en courtiers et commissionnaires, pour ne payer la taxe que sur le montant de leurs courtages ou commissions : ainsi l'impôt aboutit à une déviation artificielle de l'activité économique.

c) La taxe donne lieu à des fraudes nombreuses et le contribuable honnête se trouve dans un état d'infériorité vis-à-vis du fraudeur.

d) La taxe favorise l'importation des marchandises étrangères sur le marché national, car elles ne paient qu'un impôt de 2 %, tandis que les produits français supportent, au cours de leur fabrication, toute une série de taxes sur le chiffre d'affaires.

e) Inversement, les charges antérieures ne sont

pas remboursées à l'exportateur du produit français, qui est ainsi placé sur un pied d'infériorité dans la concurrence internationale.

2° Elle contribue à la cherté de la vie.

Les commerçants ont tendance à majorer leurs prix d'un pourcentage supérieur à la taxe et ceci se produit à chaque changement de mains de la marchandise, si bien qu'en définitive le consommateur débourse plus que ne perçoit le Trésor.

3° L'Impôt est vexatoire.

En effet, un nombre considérable de petits commerçants sont assujettis à des déclarations et à la tenue d'une comptabilité qui leur impose des frais élevés et qui multiplie leurs rapports avec le Fisc (1).

Quel que soit le bien-fondé de ces reproches ils ont provoqué contre la taxe de vives protestations, qui se sont traduites dans des propositions de lois successives.

Si l'on fait abstraction de celles qui tendent à supprimer la taxe, toutes les propositions de réforme

1. On trouvera un exposé de ces critiques dans un remarquable rapport présenté par M. Régis à la « Société pour la défense du Commerce et de l'Industrie de Marseille » le 23 mars 1926.

s'orientent vers l'institution de taxes à la production.

Celles-ci ne firent leur apparition, dans la législation positive française, qu'avec la loi du 13 juillet 1925 qui, dans ses articles 142 et 143, institua la taxe sur les charbons et la taxe à l'abatage.

La loi du 4 avril 1926 étendit le système aux engrais, au thé et au café et, dans son article 60 *in fine*, posa le principe de sa généralisation en prescrivant la nomination de Commissions spéciales en vue de substituer, dans les cas où cela serait possible, à l'impôt sur le chiffre d'affaires, des taxes *ad valorem* perçues à un ou plusieurs stades de la fabrication et d'un rendement qui ne pourrait être supérieur au rendement actuel.

Par application de ce texte, le ministre des Finances a constitué, par arrêté du 16 mai 1926, une Commission Centrale, chargée d'examiner la question dans son ensemble.

Mais aucune autre commission ne fut alors créée, aussi en octobre 1926, M. le député Tranchand intervint-il à la Tribune pour demander l'application de l'article 60.

La Commission Centrale décida alors la constitution des Commissions suivantes :

1° Mines et Carrières, Céramique et matériaux de construction.

2° Alimentation.

3° Industrie chimique, Chauffage et éclairage.

4° Papiers, Carton, Industries polygraphiques.

5^o Industries textiles, Vêtements.

6^o Cuirs et Peaux.

7^o Industries du Bois.

La Commission Centrale fut d'avis d'étudier d'abord le régime des produits d'alimentation et des industries qui s'y rattachent. Les travaux de cette Commission ont abouti à la taxe à la production sur le sucre et viennent d'aboutir à la taxe sur les vins.

Depuis lors les Commissions des produits chimiques, métaux, textiles, papiers, ont été réunies.

De vifs débats se sont engagés entre les organisations professionnelles, notamment en ce qui concerne l'industrie lainière, où s'est élevé un conflit entre les *Intégristes* et les *Spécialisés* principalement les peigneurs.

Deux comités ont été créés dans cette industrie :

1^o LE « COMITÉ D'ACTION POUR LE RÉTABLISSEMENT DE L'ÉGALITÉ FISCALE DANS L'INDUSTRIE LAINIÈRE » qui représente les « *spécialisés* » et qui groupe :

362 Négociants en laine.

25 Délaineurs.

78 Peigneurs et filateurs de laine peignée.

43 Filateurs de laine cardée.

163 Tisseurs.

35 Teinturiers.

515 Bonnetiers.

126 Divers.

occupent 140.000 employés et ouvriers.

2^o LE « COMITÉ DE DÉFENSE DES INDUSTRIES LAINIÈRES »

qui représente les « Intégristes » et qui demande le maintien de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Ces différents ont donné naissance à l'amendement Deligne-Delesalle qui prévoit la suppression de la taxe au cours des transformations intermédiaires du cycle industriel et le doublement du droit à l'importation.

Au moment où la discussion semble s'élargir (1), il nous a paru intéressant d'exposer le système Autrichien d'impôt sur le chiffre d'affaires, d'en dégager les principes généraux et d'en indiquer les résultats, puisqu'aussi bien l'Autriche est le premier pays qui ait construit un système généralisé de taxes à la production.

1. Voir *Le Temps* des 9 et 16 décembre 1929.

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE

L'INTRODUCTION DE LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES DANS LE SYS- TÈME FISCAL AUTRICHIEN.

Le système fiscal de l'ancienne Monarchie ne pouvait, malgré le relèvement du taux des impôts, suffire aux besoins de la jeune République Autrichienne et le nouvel Etat se vit dans l'obligation de créer des taxes nouvelles.

L'introduction d'un impôt sur le chiffre d'affaires fut envisagé dès le début de l'année 1920 et donna lieu à une proposition gouvernementale qui n'eut alors aucune suite.

Mais, lorsqu'en 1922 l'Autriche entreprit d'organiser avec l'aide de la Société des Nations son relèvement économique et financier le Docteur Kienböck, ministre des Finances se décida à instituer un impôt sur les transactions.

Les Bases Légales.

Les principes généraux de la nouvelle taxation furent posés dans la loi de « Reconstruction » (*Wie-*

deraufbaugesetz) du 27 novembre 1922 (Partie B, paragraphe 1, article 5, et dans le programme financier annexé à la dite Loi (Partie III, C.)

Ces textes, ainsi que le décret du 10 mars 1923 qui les complètent, se bornent à tracer et à poser les principes directeurs de la nouvelle taxation.

Ils comportent la création d'une taxe ordinaire perçue d'après le système dit de la *Reinenphasensteuer* (Taxation de phases pures), c'est-à-dire la taxation de la marchandise à chaque changement de mains et l'institution d'une taxe de luxe perçue une seule fois, en principe à la consommation.

La réalisation par décrets.

Ces textes prescrivent ensuite que les règles relatives à l'exécution seront prises par voie réglementaire, notamment en ce qui concerne le champ d'application de la taxe, le mode et l'époque du paiement, les assujettis, la conclusion d'abonnements, l'assiette, la procédure, les déclarations, la tenue des livres, les pénalités, etc....

En exécution de ces prescriptions parut le décret sur la taxe sur le chiffre d'affaires (*Warennumsatzsteuerverordnung*) du 11 mars 1923, modifié les 27 décembre 1923 et 24 mai 1924. Le décret est complété par un règlement d'application (*Durchführungsverordnung*), pris le 23 décembre 1924, modifié en 1925 et 1927, et remplacé par le décret

du 26 avril 1928. A ce dernier décret est annexé une liste des objets passibles de la taxe de luxe.

Mais en vertu de cette autorisation législative, le décret de la taxe sur le chiffre d'affaires posa, dans son article 22, le principe que le Ministre des Finances pourrait, pour certains produits et après entente avec les intéressés, substituer par arrêté, un autre système de taxation à celui de l'imposition de toutes les transactions.

Dans le nouveau système envisagé, dit « Etablissement des moyennes forfaitaires » (*Phasenpauschalierung*) la taxe est prélevée en une seule fois, pour toutes les transactions concernant une marchandise ou ses parties composantes, soit à l'importation, soit chez le producteur, soit chez un commerçant et à un taux qui correspond au nombre moyen des mutations (phases) dont une marchandise est généralement l'objet. La perception de cette taxe « couvre » les transactions antérieures ou postérieures à celle qui supporte la taxe forfaitaire.

En fait, la taxe ainsi établie est toujours perçue à l'importation ou chez le producteur.

Cette méthode, dont il fut fait aussitôt une large application, se développa rapidement, si bien qu'on a abouti à un renversement du principe qui avait présidé à l'institution de l'impôt sur le chiffre d'affaires

Le principe.

En effet, le principe admis par le Droit Autrichien en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires est celui de la *Reinenphasensteuer* ou de la taxation à chaque mutation et c'est lui qui doit être appliqué à défaut de dispositions contraires.

Le fait.

Mais en fait presque toutes les marchandises ont été soumises au système des moyennes forfaitaires ; celui de la taxation à chaque changement de mains n'est plus qu'exceptionnellement appliqué.

PREMIÈRE PARTIE

LE SYSTÈME DE L'IMPOSITION DES MARCHANDISES A CHAQUE MUTATION

CHAPITRE PREMIER

DOMAINE D'APPLICATION (STEUEROBJEKT)

Les divers systèmes actuellement en vigueur en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires perçu à chaque mutation peuvent être rattachés à deux formules : la formule française et la formule allemande.

LA FORMULE FRANÇAISE.

La formule française est énoncée dans l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 qui déclare : l'Impôt est établi sur le chiffre des affaires faites en France :

1^o Par les personnes, qui habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre.

2^o Par les personnes qui accomplissent des

actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, institué par la loi du 31 juillet 1917, ainsi que par les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle de l'article 33 de la loi du 21 avril 1810 (c'est-à-dire à la redevance des mines).

Cette formule a donné lieu à de nombreuses discussions pour savoir si le deuxième paragraphe n'était que le complément et l'explication du premier, ou si les deux paragraphes étaient indépendants l'un de l'autre.

Ce fut d'abord la première interprétation qui l'emporta, mais depuis deux arrêts du Conseil d'Etat du 26 juillet 1923 et du 18 janvier 1924 c'est la deuxième qui est maintenant admise.

Quoiqu'il en soit, cet article consacre *l'imposition non seulement des actes professionnels, mais aussi des faits occasionnels d'achat pour revendre.*

LA FORMULE ALLEMANDE.

Son adoption en Autriche.

La formule allemande, au contraire consiste, à *assujettir à l'impôt tout individu qui, dans le cadre d'une profession indépendante, effectue, à titre onéreux, des livraisons de marchandises ou des prestations de service.*

C'est cette formule — limitée à la taxation des actes professionnels — seule rationnelle à notre

avis, qui a été adoptée par la législation autrichienne.

En effet le paragr. 1^{er} alinéa 1^{er} du décret sur le Chiffre d'affaires déclare :

« Sont soumis à la taxe les livraisons de marchandises et les prestations de services à titre onéreux, si ces livraisons ou prestations sont effectuées par un entrepreneur dans le pays et dans le cadre de son entreprise. »

La taxe perçue à la circulation est d'ailleurs destinée à être supportée par le consommateur, comme nous le verrons en étudiant la question de l'incidence.

CONSOMMATIONS PERSONNELLES.

Aussi, pour éviter de créer un privilège en faveur des producteurs et des commerçants, en ce qui concerne leurs consommations personnelles, dont la disposition précédente n'aurait pas permis la taxation, l'alinéa 2, a-t-il décidé de soumettre à la taxe les objets que l'entrepreneur retire de son entreprise, pour son usage personnel ou pour servir à des fins qui ne rentrent pas dans le cadre de son activité professionnelle.

Par contre, ne sont pas imposables les marchandises retirées de l'entreprise tant dans un but professionnel que pour les paiements en nature, faits à des ouvriers, employés ou apprentis en vertu d'un

contrat de travail (§ 9, alinéa I, n° 16 W. V. et § 2. D. V.)

Pour préciser le domaine d'application de la taxe il est nécessaire d'analyser le paragraphe 1^{er} et de déterminer le sens des termes employés.

I. — Transactions soumises à la taxe.

a) LIVRAISONS (LIEFERUNGEN)

Ce terme vise toute aliénation d'une marchandise à titre onéreux. Par là il faut entendre, non seulement la transmission de la propriété elle-même, mais la cession de droits à la propriété de la marchandise ou de documents dont l'acquisition entraîne une transmission de propriété (warants, etc...)

AFFAIRES DE COMMISSION.

Les affaires de commission, c'est-à-dire les affaires conclues par l'intermédiaire en son propre nom mais pour le compte d'un tiers, sont assimilées à une double livraison. Il y a en principe deux transactions imposables : entre le commissionnaire et le tiers (*Ausführungsgeschäft*) ; entre le commissionnaire et son commettant (*Abwicklungsgeschäft*) (1).

1. Cette disposition est d'ailleurs sans importance pour les affaires de commission portant sur des marchandises soumises au système des moyennes à forfait (Pauschalierung), puisque dans ce système la taxe perçue à la phase d'imposition couvre

AFFAIRES DE COURTAGE.

Les affaires de courtage, c'est-à-dire les affaires conclues par l'intermédiaire au nom d'un tiers et pour compte de celui-ci, sont considérées, lorsqu'elles sont effectuées par des courtiers professionnels, comme conclues directement entre les donneurs d'ordres du courtier. L'entremise du courtier est naturellement taxable comme prestation de service indépendante.

En cas de doute sur la nature de commission ou de courtage que revêt l'opération l'affaire est, sauf preuve contraire, considérée comme affaire de commission.

ECHANGES.

Chacune des deux livraisons est considérée comme constituant le paiement de l'autre et fait par suite l'objet d'une imposition distincte.

VENTES AUX ENCHÈRES.

Elles sont imposables même si celui qui procède aux enchères a seul la qualité d'entrepreneur au sens qui sera déterminé plus loin, le propriétaire de la

toutes les transactions de la marchandise et par suite la double transaction du commissionnaire.

marchandise étant un simple particulier (§ 1, n° 4. W. V.).

b) *PRESTATIONS DE SERVICE (LEISTUGEN)*

Aucune définition de ce terme n'est donnée dans les textes, mais on doit comprendre par là toutes les prestations qu'elles soient positives ou négatives, qu'elles consistent dans une action ou une abstention (§ 2 W. V.)

c) *MARCHANDISES (WARE)*

Sous cette dénomination le décret englobe tous objets corporels mobiliers, à l'exception de la monnaie (§ 2, n° 3. W. V.).

Les accessoires d'immeubles ne sont considérés comme marchandises que s'ils font l'objet d'une vente séparée (§ 2, n° 3. W. V.).

CESSION DE FONDS DE COMMERCE.

La cession de fonds de commerce est assimilée à une livraison de marchandises et soumise à la taxe (§ 2, n° 4. W. V.).

Si elle comprend également des objets qui sont exonérés (immeubles), la partie du prix qui les concerne doit être déduite du prix de vente pour le calcul de l'impôt

De même si la cession comprend des marchandises soumises au système des moyennes forfaitaires

(Phasenpauschalierung), leur prix doit être déduit du prix de vente (1).

d) *ENTREPRENEUR (ERWERBSUNTERNEHMER)*

Doit être considérée comme entrepreneur toute personne, physique ou morale, qui exerce une activité professionnelle *indépendante*, en vue de l'obtention d'une *recette*.

Par suite sont compris dans cette définition, contrairement à ce qui a lieu sous la régime d'autres lois fiscales, les « producteurs d'origine » (*Urproduzent*), agriculteurs, exploitants de forêts, éleveurs, exploitants de carrières, de mines, chasseurs, pêcheurs, etc...

Il est d'ailleurs sans importance que la profession soit exercée en vue de l'obtention d'un bénéfice (§ 3. W. V.).

II. — La livraison ou prestation de service doit être effectuée à l'intérieur de l'Autriche (Im Inlande).

Doit être considérée comme effectuée à l'intérieur de l'Autriche, quel que soit le lieu du paie-

1. En effet, comme nous le verrons en étudiant la *Phasenpauschalierung*, toutes les phases antérieures ou postérieures à la phase de taxation étant exonérées, la transaction (phase), dont ces marchandises sont l'objet à l'occasion de la cession de fonds de commerce, est couverte par la taxe perçue à la phase d'imposition.

ment ou de la conclusion du contrat, toute livraison effectuée sur le territoire de la république, par un entrepreneur de l'intérieur (*Inländisch*), c'est-à-dire par un entrepreneur qui a son établissement en Autriche ou, à défaut d'établissement, son domicile ou sa résidence habituelle, ou encore qui exerce son exploitation par l'entremise d'un représentant domicilié dans le pays.

L'importation d'une marchandise est assimilée à une livraison à l'intérieur (1).

Une livraison effectuée à l'étranger, dans le cadre d'une entreprise étrangère, par un entrepreneur de l'intérieur ou son représentant n'est pas soumise à la taxe.

De même, échappent à la taxe, les livraisons, faites directement à l'étranger, de marchandises acquises à l'étranger, par un entrepreneur de l'intérieur (paragr. 1, n° 2 et 3. 4. D.V.).

III. — Principe d'égalisation des phases (Phasenausgleich).

Pour placer sur un pied d'égalité les entreprises ordinaires et les entreprises intégrées, le décret sur le chiffre d'affaires avait envisagé de taxer les marchandises au cours de leur passage dans les diverses

1. Cette règle comporte quelques exceptions, notamment en ce qui concerne certaines matières premières, indispensables à l'industrie nationale, qui ne sont pas produites dans le pays.

parties indépendantes d'une même entreprise (paragr. 7. n° 1 W. V.).

La mise en vigueur de ce principe « d'égalisation des phases » (*Phasenausgleich*) et son mode d'application devaient être fixés par Décret (paragr. 7, n° 2). Mais cette disposition n'a jamais été mise en pratique.

Il est vrai que son intérêt se trouvait considérablement diminué avec le développement de la *Phasenpauschalierung*; nous verrons plus tard comment la question a été résolue dans ce dernier système.

En résumé, le domaine d'application de la taxe autrichienne est sensiblement plus vaste que celui de l'impôt français.

Ainsi la taxe s'applique :

1° Aux professions libérales, puisqu'elle comprend toutes les prestations de services, effectués à l'occasion d'une activité professionnelle indépendante.

2° Aux agriculteurs, puisqu'ils rentrent dans la définition d'entrepreneurs au sens du Décret sur le chiffre d'affaires.

3° A la cession de fonds de commerce, puisque celle-ci est assimilée à une livraison de marchandises.

4° En principe, aux consommations personnelles.

IV. — Exonérations.

Après avoir déterminé le domaine d'application de la taxe le Décret prévoit un certain nombre d'exemptions que l'on peut diviser en :

1^o Exonérations objectives, fondées sur la nature des livraisons de marchandises ou des prestations de services ;

2^o Exonérations subjectives, fondées sur la qualité des personnes qui effectuent ces livraisons ou ces prestations.

1^o EXONÉRATIONS OBJECTIVES

(fondées sur la nature des livraisons ou des prestations).

Nous les classerons sous deux rubriques :

1^o Exonérations prévues par les textes.

2^o Exonérations que l'Administration est autorisée à consentir.

A. — EXONÉRATIONS PRÉVUES PAR LES TEXTES.

Sont exonérés :

1^o La cession d'objets immobiliers, de droits réels portant sur des objets immobiliers ou de droits assimilés à des droits immobiliers, tels que la location et l'affermage d'immeubles, la cession de servitudes, de droits de chasse ou de pêche ;

2^o L'aliénation des accessoires d'objets immobiliers, lorsqu'ils sont vendus en même temps que lesdits objets et au même acquéreur ;

3^o Les ventes forcées aux enchères, s'il ne s'agit pas d'objets de luxe ;

4^o Les ventes par suite d'expropriations ;

5^o La fourniture d'eau par canalisation ;

6° Les transactions portant sur des actions, certificats provisoires, *kuxes* et autres valeurs ;

7° La cession de créances, ouvertures de comptes courants, constitution de gages et autres sûretés réelles ;

8° Les ventes d'objets monopolisés ;

9° Les transports de personnes et de marchandises par chemin de fer et par bateaux à vapeur sur le Danube ;

10° Les transports effectués par personnes publiques ;

11° Les affaires portant sur les contrats d'assurances et sur le pari mutuel ;

12° Les paiements en nature faits au personnel d'une entreprise en vertu d'un contrat de travail (paragr. 9. N° I. 1 à 16 et 18 W. V.) ;

13° Les consommations personnelles de produits provenant d'un jardin ou d'un bétail de faible importance.

C'est le cas lorsque l'exploitation a lieu en principe sans le concours de salariés, lorsque les produits sont destinés exclusivement ou principalement à la consommation familiale.

Sous les mêmes conditions, sont exonérées les exploitations agricoles de faible importance, considérées comme exploitations accessoires lorsque le revenu cadastral au 1^{er} décembre 1924 ne dépasse pas 50 couronnes.

14° Les livraisons de marchandises ou les prestations de services faites, par des établissements de

bienfaisance, à certaines catégories de personne, à des prix inférieurs aux prix du marché.

B. — EXONÉRATIONS QUE L'ADMINISTRATION
EST AUTORISÉE A CONSENTIR.

Le ministre des Finances peut, pour éviter une double imposition, pour maintenir des conditions de réciprocité avec d'autres pays ou par application de conventions diplomatiques, accorder des exemptions ou des réductions (§ 9, alinéa 2. W.V.). Il n'a d'ailleurs jamais été fait usage de ce droit.

Le ministre des Finances est également autorisé à accorder des exemptions ou des réductions d'impôt aux organismes investis de la personnalité publique à l'occasion de livraisons ou des prestations de services auxquelles ils sont légalement tenus en vertu de la loi, notamment en ce qui concerne l'hygiène la police, la voirie, etc...

Le ministre des Finances avait été autorisé, par le décret sur le chiffre d'affaires (§ 9, n° 3) à consentir les exonérations suivantes qui ont été définitivement consacrées par le règlement d'application du décret sur le chiffre d'affaires (*Durchführungsverordnung*) :

*1^o Achats ou ventes de marchandises
par l'entremise d'un syndicat professionnel.*

Lorsque, conformément aux dispositions de ses statuts et sans prélever aucun bénéfice à l'occasion

de son entremise, un syndicat d'entrepreneurs consent des livraisons de marchandises à ses membres ou recueille pour une vente ultérieure les produits de l'industrie de ces derniers, l'opération intervenue entre l'organe corporatif et ses adhérents est exonérée de la taxe sur le chiffre d'affaires. Les prélèvements n'excédant pas 12 % que le syndicat pouvait effectuer pour assurer la constitution d'un fonds de réserves ou couvrir les frais de son fonctionnement ne sont pas considérés comme un bénéfice et ne mettent pas obstacle à l'exonération (§ 3 W.V. et § 11 D.V.) Bien entendu, l'acquisition par le syndicat de marchandises destinées à être réparties entre ses membres et la vente des produits de l'industrie sont soumises à la taxe conformément au droit commun.

2^o Opérations de bourses de commerce

Pour les opérations de Bourses de Commerce, portant sur des marchandises de types déterminés, dont la propriété passe successivement à plusieurs personnes, mais qui en fait ne donnent lieu qu'à une livraison, cette livraison est seule taxable.

Pour bénéficier de cette exonération la taxe doit figurer séparément à côté du prix sur les documents relatifs aux transactions de la marchandise et le mode de transmission doit être en outre précisé, dans les termes suivants : « avec transmission immédiate de propriété, » ou « sans transmission

immédiate de propriété », c'est-à-dire avec ou sans livraison de marchandises (§ abs. 3.W.V. et § 9, n° 1, 2 et 3, D.V.).

Pour les opérations de commissions auprès des Bourses de commerce, la taxe frappe l'affaire conclue entre le commissionnaire et le tiers (*Ausführungsgeschäft*) et la commission relative à l'affaire conclue entre le commissionnaire et son commettant (*Abwickelungsgeschäft*) (§ 9 abs. 3. D.V.).

2° EXONÉRATIONS SUBJECTIVES
(fondées sur la qualité des personnes)

Ne sont pas impossables :

1° L'Etat, mais seulement en tant qu'il effectue des livraisons de marchandises ou des prestations de services, ou lorsqu'il importe directement des marchandises de l'étranger. Par contre, le tiers qui consent à l'Etat une vente de marchandises ou une prestation de service est soumis à la taxe conformément au droit commun.

2° Les peintres, sculpteurs, musiciens, écrivains, lorsqu'ils vendent directement leurs œuvres, c'est-à-dire lorsque la vente n'a pas lieu par l'entremise d'un entrepreneur ou par la voie des enchères.

CHAPITRE II

ASSUJETTIS (STEUERSUBJEKT)

I. — Obligation au paiement.

En principe, est redevable de la taxe tout entrepreneur qui effectue une livraison de marchandises ou une prestation de service ou qui retire un objet de son entreprise pour sa consommation personnelle dans les conditions que nous avons précédemment examinées (paragr. 8, n° I W. V).

En d'autres termes, le paiement de la taxe incombe en principe à celui qui prête ses services ou qui détient la marchandise, que celle-ci soit destinée à la consommation personnelle du détenteur ou à celle d'un tiers acquéreur.

Ce principe ne souffre d'exception qu'en matière de vente aux enchères et en matière d'importation.

VENTE AUX ENCHÈRES

Si la vente aux enchères est opérée par l'entremise d'un professionnel ayant, au sens du décret sur la taxe sur le chiffre d'affaires, la qualité d'entrepreneur (Commissaire-priseur, etc...), c'est celui-

ci qui est tenu au paiement de la taxe, conformément au principe général. Toutefois, ainsi que nous le verrons plus loin, le propriétaire de la marchandise vendue aux enchères s'il a lui-même la qualité d'entrepreneur, est solidairement responsable du paiement de la taxe avec le professionnel qui procède effectivement à la vente.

Le paiement de la taxe incombe au seul propriétaire de la marchandise vendue aux enchères, si la vente n'en est pas opérée par un professionnel.

Enfin, l'obligation fiscale incombe à l'acquéreur de la marchandise lorsque la vente aux enchères a lieu à la suite d'une faillite ou qu'il s'agit de la vente forcée d'objets de luxe (§ 16, n° 2 et 4 W. V.).

IMPORTATION

Le vendeur résidant le plus souvent à l'étranger et n'ayant fréquemment sur le territoire autrichien ni établissement ni bureau, le principe général ne pouvait être appliqué en matière d'importation. En conséquence le paiement de l'impôt incombe à celui qui prend possession de la marchandise, l'importation effectuée par le propriétaire du produit importé étant d'ailleurs assimilée à une livraison à l'intérieur et soumise à l'impôt (§ 11, n° 4 W. V.).

II. — Garanties du recouvrement de l'impôt.

1^o *Garantie Personnelle.* — Dans un assez grand nombre de cas, le paiement de la taxe peut simul-

tanément incomber à plusieurs personnes, solidairement obligées envers le Fisc.

Si la livraison de la marchandise n'est pas effectuée par son propriétaire, celui-ci est responsable du paiement avec celui qui effectue la livraison et à qui incombe ce paiement.

De même, les personnes qui se chargent de l'importation d'une marchandise (importateur, expéditeur) répondent de la taxe avec le destinataire.

Pour la cession d'un fonds de commerce, le cessionnaire est solidairement responsable avec le cédant, non seulement pour la taxe sur le chiffre d'affaires relative à cette cession, mais encore pour les taxes dues par le cédant pour les livraisons ou prestations de services intervenues pendant l'exercice fiscal en cours (*Steuerzeitraum*) (1).

Le représentant qualifié d'un entrepreneur est responsable, conjointement avec le redevable, quand ce dernier ne possède dans le pays ni son domicile ni sa résidence habituelle (paragr. 8 n^{os} 3, 4, 5 et 6. W. V.).

Nous avons déjà vu que l'entrepreneur propriétaire d'une marchandise vendue aux enchères par un professionnel était tenu au paiement de la taxe, solidairement avec celui-ci. Cette responsabilité s'étend à l'acquéreur, lorsque la vente aux enchères porte sur des produits de luxe et qu'il s'agit d'une aliénation volontaire.

I. On verra plus loin ce qu'il faut entendre par exercice fiscal.

Enfin, les présidents et administrateurs d'une Société commerciale répondent solidairement des taxes dues par celle-ci.

2^o *Garantie réelle*. — La marchandise sur laquelle porte la transaction qui a donné lieu à taxation est affectée à la garantie de la taxe et éventuellement à celles des pénalités qui peuvent être encourues. Mais cette garantie ne peut jouer à l'encontre de l'acquéreur de bonne foi (§ 8, n^o 7. W.).

III. — Incidence.

Le paiement de la taxe incombe au vendeur qui peut naturellement la récupérer sur l'acheteur, soit en en tenant compte dans son prix de vente, soit en la facturant séparément, ce qu'il est d'ailleurs obligé de faire si l'acquéreur le demande (paragr. 8, n^o 8. W. V.)

Si, lors de la fixation du prix, aucune convention expresse n'est intervenu sur le rejet de la taxe, cette taxe est considérée comme comprise dans le prix (paragr 5 n^{os} 10 et 11 D. V.)(1).

1. Pour les marchandises soumises à la *Phasenpauschalierung* le rejet de la taxe sur l'acquéreur n'est admissible que de la part de l'entrepreneur qui en est le redevable (*Pauschalträger*).

Naturellement, à l'occasion des diverses transactions ultérieures, il peut être tenu compte dans la fixation du prix du montant de l'impôt qui grève la marchandise, mais un nouveau calcul de l'impôt n'est pas admissible (§ 3, n^o 2 P. V.).

IV. — Fait générateur.

Le paiement du prix de la marchandise ou de la rétribution du service rendu, constitue, en principe, le fait générateur de la taxation sur le chiffre d'affaires, toute contre prestation, qu'elle soit constituée par une remise de deniers ou de chèque, un transfert de lettre de change, une cession de créance ou une ouverture de crédit étant considéré comme un paiement (§ 4 W. V.). De même, dans le cas d'échange, la remise de chacun des produits échangés est considérée comme constituant le paiement de l'autre. Pour ceux des redevables qui, ainsi que nous le verrons en examinant le mode de recouvrement de la taxe, ont la faculté d'acquitter celle-ci sur le montant de leurs débits (*Fakturensystem*), le fait générateur de l'impôt réside dans l'inscription du prix au débit du compte du client.

La taxe est due au moment où le produit est retiré de l'entreprise en ce qui concerne les consommations personnelles et au moment de l'adjudication en matière de vente aux enchères.

Enfin, en matière d'importation la taxe sur le chiffre d'affaires est due soit au moment où le produit pénètre en territoire autrichien soit en même temps que le droit de douane, suivant que la marchandise est ou n'est pas exempte de ce dernier droit.

V. — Taux de la taxe.

Le taux de la taxe est uniformément fixé à 2 %.

CHAPITRE III

ASSIETTE ET MODE DE PAIEMENT.

I. — Assiette.

La taxe porte sur le montant total du paiement.

Ce montant comprend l'intégralité de la contre-prestation, c'est-à-dire non seulement le prix de la marchandise, mais tous les autres débours inclus dans ce prix ou facturés à part, tels que les frais d'emballage, le montant des intérêts en cas de vente à crédit, les droits de douane et de consommation intérieure et la taxe elle-même.

Par conséquent, lorsque la taxe n'est pas comprise dans le prix, mais facturée à part, elle ne doit pas être prélevée sur le prix seul, mais calculée de façon que son montant facturé à part soit compris dans l'assiette. C'est-à-dire que si nous désignons par P le paiement total à l'exclusion de la taxe à rejeter, par T le taux applicable à la livraison envisagée, par X la charge fiscale à rejeter, nous avons la formule :

$$X = P \times \frac{T}{100 - T}$$

(paragr. 5, n° 9 D. V.)

Sur justification, les frais de port et d'assurances peuvent être déduits de la somme servant à l'assiette de la taxe.

De même, les hommes d'affaires (avoués, expéditeurs, etc....) peuvent déduire de leurs honoraires les débours effectués pour le compte de leurs clients (taxe judiciaire, fret, etc...) (paragr. 5, n° 3. W. V. et paragr. 5, n° 1 D. V.)

Lorsque des marchandises diverses, soumises à des taux différents, sont renfermées dans un même emballage et que celui-ci est facturé à part, les frais d'emballage sont taxés au même taux que celle des marchandises dont le prix forme la plus grande partie du prix total du colis (§ 5, n° 2. D. V.).

A l'importation, l'assiette porte sur le prix facturé ou sur la valeur déclarée auxquels doivent être ajoutés les droits de douane et, éventuellement, les droits de consommation intérieure (§ 5, n° 5 D. V.).

Au cas où le paiement ne constitue pas une assiette convenable, soit parce qu'il n'a pas lieu en argent et ne peut être évalué, soit parce qu'à l'importation la valeur de la marchandise est inconnue ou estimée trop bas dans la facture ou dans la déclaration, la taxe est prélevée sur le prix de gros atteint par la marchandise au moment du fait générateur. Il en est de même en matière de consommation personnelle ou d'importation effectuée par le propriétaire de la marchandise importée (§ 5, n° 5 à 7 W. V. et § 5, n° 5 D. V.).

Pour certaines marchandises (café, thé, etc...) le

ministre des Finances a fixé une valeur moyenne à l'importation (*Durchschnittswert*) qui sert d'assiette à la taxe.

II. — Paiement de la taxe.

La taxe est payée, soit globalement, pour l'ensemble des opérations intervenues au cours d'une période déterminée, soit à l'occasion de chaque livraison.

1^o *Paiement global*. — En règle générale, il n'y a pas lieu d'établir et de recouvrer séparément la taxe à l'occasion de chaque opération imposable, mais seulement pour l'ensemble des opérations intervenues pendant une période déterminée dite « exercice fiscal » (*Steuerzeitraum*) (1).

Cette période est en principe constituée par l'année civile, mais les chefs d'entreprises dont l'année sociale ou l'année économique (entreprises agricoles) diffère de l'année civile ont la faculté de demander que l'année sociale ou économique soit prise comme exercice fiscal (§ 6 D. V.).

Si l'exploitation cesse au cours de l'exercice fiscal, la durée de celui-ci est réduite à la période pendant laquelle l'entreprise a effectivement fonctionné.

La taxe peut être perçue selon deux systèmes dits

1. Nous avons déjà vu jouer cette notion d'exercice fiscal pour la cession de fonds de commerce : le cessionnaire est responsable de la taxe due par le cédant pour les affaires de l'exercice fiscal en cours (§ 8, n° 3 W. V.).

des paiements (*Zahlungssystem*) et des factures (*Fakturensystem*). Dans le système des paiements, qui constitue la règle générale, la taxe est perçue sur les encaissements effectués au cours de l'exercice fiscal.

Mais les entreprises qui tiennent une comptabilité régulière ont la faculté d'acquitter la taxe d'après le système des factures ou plus exactement le système des débits, c'est-à-dire sur le montant des débits portés aux comptes de leurs clients.

Une entreprise ne peut d'ailleurs substituer l'un des systèmes à l'autre qu'une seule fois au cours d'un même exercice fiscal et toujours au début d'un mois (§ 5, n° 10 W. V., et § 5 n° 6 et 7. D. V.).

2° *Païement pour chaque livraison.* — La taxe n'est en principe exigible à chaque livraison, qu'en ce qui concerne les personnes qui n'ont pas la qualité d'entrepreneur, à l'importation, et pour la vente aux enchères d'objets de luxe si celui qui procède à la vente n'est pas entrepreneur (§ 1, n° 4 W. V., § 34 D. V.).

CHAPITRE IV

TAXE DE LUXE

I. — Domaine d'application.

MARCHANDISES

Un objet peut être considéré comme constituant un objet de luxe soit lorsqu'il dépasse un certain prix, soit d'après sa nature propre.

Dans le premier cas le prix au-dessus duquel l'objet est considéré comme objet de luxe est fixé par une liste figurant dans les textes réglementant l'application de la loi (§ 13, n° 1 et 2 W. V et § 17, n° 1 et 2, D. V.).

Dans le second cas l'Administration décide, sur l'avis d'experts, si l'objet doit d'après sa nature être considéré comme un objet de luxe. Cette décision peut être frappée d'appel devant une Commission siégeant à la Chambre de Commerce, composée de représentants de l'Administration et de représentants de la Chambre de Commerce et décidant en dernier ressort (§ 17, n° 3 et 4, D. V.). Une liste des objets de luxe, annexée au décret d'application sur le chiffre d'affaires (*Durchführungsverordnung*) D. V. indique en regard du nom de chaque objet le

numéro sous lequel il figure au tarif douanier et la phase de son circuit économique (consommation — production — importation) à laquelle est prélevée la taxe de luxe.

PRESTATIONS DE SERVICE

Les prestations de services, tendant à la production ou au finissage (*bearbeitung, verarbeitung*) d'objets de luxe, sont soumises à la taxe de luxe même si la matière première est, partiellement ou entièrement, fournie par le donneur d'ordres.

Par contre, les simples réparations d'objets de luxe ne sont soumises qu'à la taxe ordinaire sur le chiffre d'affaires ; mais si, pour y procéder, l'entrepreneur fait usage de produits de luxe, la taxe de luxe est perçue sur la valeur de ces derniers (paragr. 13, n° 3. W. V. et paragr. 17, n° 6. D. V.).

II. — Taux et phase d'imposition.

Le taux de la taxe de luxe est de 10 % ; elle est perçue avec la taxe ordinaire sur les chiffres d'affaires (1). Naturellement la taxe de luxe n'est pas due à chaque cession de la marchandise : elle n'est appliquée qu'une seule fois, en principe au moment où le produit est vendu au consommateur ou retiré

1. Ou avec la taxe forfaitaire si la marchandise est soumise au système des « moyennes forfaitaires ».

de l'entreprise, pour la consommation personnelle de l'entrepreneur (§ 14. W. V.). En ce qui concerne un certain nombre de produits, spécialement désignés dans la liste des objets de luxe, la taxe est exceptionnellement perçue soit chez le producteur, soit à l'importation.

L'entrepreneur qui acquiert un produit de luxe en vue de le revendre ultérieurement doit, pour échapper à l'application de la taxe, produire à son vendeur une attestation, délivrée par l'Administration (1), justifiant que la marchandise n'est pas destinée à la consommation, mais doit être revendue après avoir ou non subi une transformation. Ce certificat n'est délivré à un commerçant étranger que sur une attestation fournie par une Chambre de Commerce Autrichienne et portant sur la nature de l'entreprise ; dans ce cas la durée de la validité du certificat est limitée à une année, mais peut être prorogée d'un an.

Des attestations spéciales peuvent, à l'occasion d'une Foire de Commerce, être délivrées aux acheteurs étrangers soit par l'administration de la Foire soit par la Chambre de Commerce dans le ressort de

1. *Modèle A.*

ATTESTATION

Nom.... Prénom.... Firme.... Genre d'exploitation....
Siège..... Vend professionnellement..... Désignation des
objets..... Après transformation préalable.....
 Sans transformation

Cette attestation est valable pour l'année.....
(Certification Administrative).

laquelle fonctionne cette réunion ; la validité du certificat est limitée à la durée de la Foire (§ 14, n° 1 W. V. et § 19 D. V.). Il est évident que l'acquéreur professionnel n'a pas à produire ces attestations, lorsqu'il s'agit de marchandises exceptionnellement taxées chez le producteur ou à l'importation.

III. — Remboursement de la taxe de luxe.

La taxe de luxe n'est due qu'une fois, à la consommation, à la production, à l'importation ou à l'occasion de consommations personnelles. Si un entrepreneur acquiert des produits qui ont déjà été soumis à la taxe de luxe et s'il les emploie à la fabrication de nouveaux objets de luxe, que ces derniers soient ou non passibles de la taxe, il a droit à un remboursement qui s'opère de la façon suivante :

Si le produit transformé a été directement acquis du producteur, le remboursement porte sur la différence entre la taxe ordinaire sur le chiffre d'affaires ou la taxe forfaitaire unique et la taxe totale que le producteur a récupérée sur l'acquéreur.

En effet le vendeur a ajouté aux 2 % ou à la taxe forfaitaire les 10 % de la taxe de luxe.

Si le produit a été importé, il est remboursé 10 % de la somme taxée à l'importation.

Si le produit a été acquis d'un commerçant, on

admet que le prix des marchandises a été majoré de de 25 % après l'acquittement de la taxe et il est remboursé 10 % des soixante quinze centièmes de la somme payée au commerçant (paragraphe 18, n° 1 et 2. W. V.).

L'entrepreneur doit justifier à l'Administration de son droit au remboursement. Sa demande doit indiquer la date, le prix et l'origine de l'acquisition (importation, producteur, marchand); elle doit préciser dans quelle mesure les objets de luxe ainsi acquis ont servi à la fabrication d'autres objets de luxe et mentionner avec la catégorie et la quantité des produits de luxe employés, la catégorie des marchandises de luxe fabriquées avec ceux-ci. Les factures d'achat ou les quittances en douane doivent être produites à l'appui de la demande de remboursement.

Si un objet de luxe, acquis par un consommateur, fait à nouveau l'objet d'une transaction, sans que sa nature ait été modifiée par un travail préalable, cette transaction entraîne l'application de la taxe de luxe sans qu'il y ait lieu de se préoccuper de savoir si la catégorie à laquelle appartient l'objet est imposable à la production ou à la consommation (paragr. 18, n° 3 et 3. D. V.).

IV. — Exemptions et réductions de la taxe de luxe.

Les objets qui, par leur nature, ne peuvent servir qu'à des fins scientifiques, pédagogiques

ou médicales, sont exonérés de la taxe de luxe.

Si l'objet peut servir à d'autres usages, l'acquéreur doit, pour bénéficier de l'exemption, produire un certificat attestant que l'objet sera utilisé dans l'un des buts précités ou servira uniquement à l'exercice de sa profession. Cette attestation est délivrée à l'intéressé par l'Administration (1).

Cette attestation n'est en principe accordée que pour chaque cas particulier et pour une durée maximum de un mois.

Seules, les personnes ou les établissements qui achètent habituellement certaines catégories d'objets de luxe (Musées, Maisons d'Enseignement) peuvent obtenir des certificats permanents.

Faute de produire cette attestation l'acquéreur doit supporter la taxe de luxe, mais s'il établit par la suite qu'il a droit à l'exonération, il peut obtenir le remboursement de la façon suivante :

Si la marchandise a été directement acquise de la personne assujettie à la taxe (marchand au détail ou producteur) la restitution porte sur la différence entre la taxe de 2 % ou le montant de la taxe forfaitaire et la taxe que le vendeur a récupérée sur l'acquéreur (donc 10 %). Si la marchandise a été directement

I.

ATTESTATION

N° d'ordre :

Prénoms..... Nom..... Firme..... Profession.....
Domicile..... a besoin..... désignation de l'objet.....
pour l'un des buts énumérés au paragraphe 15 n° 1 z. 2. W. V.

Cette attestation est valable jusqu'au.....

(*Certification Administrative et cachet*).

importée de l'étranger, les 10 % du prix payé ou de la valeur taxée à l'importation sont restitués.

Enfin si l'objet a été acquis d'un commerçant, il est remboursé 10 % de soixante quinze centièmes du prix payé par l'acquéreur.

La demande de restitution est adressée à l'Administration et doit indiquer avec la nature de l'objet de luxe acheté, le nom du vendeur, la date de la livraison, le prix, la destination de l'objet et l'origine de l'acquisition (vente par le producteur, ou par un commerçant, importation).

Les ventes d'œuvres d'art originales d'artistes autrichiens vivants ou morts depuis moins de cinq ans sont également exonérées (paragr. 15 W. V. et paragr. 20, n° 1 à 4. D. V.).

Par ailleurs les établissements de luxe (restaurants, théâtres, etc...) qui acquittent, au profit des pauvres ou des collectivités locales (communes, pays), certaines taxes spéciales, peuvent dans certains cas obtenir du Ministre des Finances la remise d'une partie de la taxe de luxe. La demande doit être adressée à l'Administration (paragr. 13 n° 4 W. V. et paragr. 21, n° 2. D. V.).

Enfin, la taxe est réduite à 5 %, en matière de vente aux enchères d'objets de luxe, lorsqu'une taxe est perçue au profit des communes ou des pays (paragr. 21, n° 1. D. V.).

La vente aux enchères volontaires ou forcées et la vente forcée ordinaire d'objets de luxe entraîne l'application de la taxe, même si le donneur d'ordre

et le vendeur aux enchères n'ont ni l'un ni l'autre la qualité d'entrepreneurs et si la marchandise est achetée en vue d'une revente.

Mais, si l'acheteur qui a ainsi acquitté la taxe revend l'objet et si cette nouvelle transaction entraîne l'application de la taxe de luxe, il a, de même que l'acquéreur, droit, au remboursement de la taxe acquittée lors de la première acquisition, dans la mesure où cette taxe excède la taxe ordinaire ou forfaitaire (paragr. 16, n° 3 et 4. W. V.).

La demande doit être adressée à cet effet à l'Administration et l'identité de la marchandise doit être établie.

La liste des objets de luxe a subi, depuis l'introduction de la taxe sur le chiffre d'affaires, de nombreuses modifications. Tandis qu'au début cette liste comprenait un assez grand nombre de marchandises, le domaine d'application en fut par la suite restreint, si bien que la liste actuellement en vigueur ne comprend qu'un petit nombre d'objets minutieusement choisis.

DEUXIÈME PARTIE

LE SYSTÈME DES MOYENNES FORFAITAIRES (PHASENPAUSCHALIERUNG)

Le système de la taxe ordinaire, tel que nous venons de l'exposer, ne diffère du système Français que par le champ d'application, sensiblement élargi du fait de l'adoption par la législation Autrichienne de la formule allemande. Mais il présente les mêmes défauts et prête aux mêmes critiques. En effet, il pousse à la concentration artificielle des entreprises et frappe insuffisamment les importations. Quant aux exportations, si elles sont exemptes de la taxe, elles ne donnent pas lieu au remboursement des charges antérieures.

Mais, comme nous l'avons vu, après avoir adopté ce procédé de taxation, l'Autriche s'en est immédiatement écartée et a institué, pour la presque totalité des marchandises, un système d'une grande souplesse dit *Pauschalierung* ou établissement des moyennes forfaitaires. C'est ce système que nous allons maintenant étudier.

L'économie du système des moyennes forfaitaires réside essentiellement dans la substitution aux multiples prélèvements de la taxe unique, opérés à chaque mutation de la marchandise, d'une taxe forfaitaire perçue en une seule fois.

L'établissement des moyennes forfaitaires revêt en droit autrichien deux formes dites verticale (*vertikale Pauschalierung*) et horizontale (*horizontale Pauschalierung*).

La seconde ne présente pas un bien grand intérêt ; elle constitue une sorte d'abonnement d'entreprise (*Betriebs-Abfindungen*), un simple mode de perception de la taxe sans rapport avec les mouvements de la marchandise.

Tout l'intérêt du système réside au contraire dans l'établissement des moyennes verticales, fondé non sur le mode d'exploitation de l'entreprise (*Betrieb*) mais sur la nature de la marchandise et l'amplitude de ses mouvements.

C'est ce second procédé que nous étudierons tout d'abord.

CHAPITRE PREMIER

I. — VERTIKALE PAUSCHALIERUNG OU ÉTABLISSEMENT DES MOYENNES FORFAITAIRES VERTICALES

L'établissement des moyennes verticales se présente, lui-même, sous deux formes, suivant que le forfait est limité aux mutations subies par la marchandise dans son état primitif ou s'étend aux transactions portant sur les produits connexes.

Le droit autrichien distingue donc la moyenne forfaitaire simple (*Einfachepauschalierung*), limitée aux mutations subies par la marchandise dans son état primitif, de la moyenne forfaitaire concentrée (*Konzentrierte-pauschalierung*) qui porte non seulement sur les mutations du produit initial mais encore sur celles des produits qui ont servi à sa fabrication et des produits qu'il sert à fabriquer.

I. — Einfache Pauschalierung ou établissement des moyennes forfaitaires simples. (§ 22, W. V. et § 29, D. V.)

LE PRINCIPE

Pour toutes les mutations (*Phasen*), dont une marchandise fait généralement l'objet, depuis sa

production ou son importation jusqu'à sa consommation, la taxe est appliquée une fois pour toutes, à un stade déterminé et à un taux correspondant au nombre moyen des transactions. En règle générale, la taxe est perçue chez le producteur ou à l'importation.

En d'autres termes, pour un produit déterminé, l'Etat continue à percevoir la même somme qu'il percevait dans le système dit des mutations, (*Reinenphasensteuer*) mais l'imposition, au lieu d'être recouvrée partiellement à chaque mutation de la marchandise est perçue globalement aux mains d'un seul individu et à un seul stade, le premier en principe, du processus économique du produit, toutes les autres transactions dont ce dernier peut faire l'objet échappent désormais à la taxation.

Ainsi le commerce ne subit aucune gêne, la charge fiscale d'une marchandise reste la même et les prix peuvent être exactement calculés.

TAUX

Le calcul des taux forfaitaires moyens (*Pauschalsätze*) est établi, pour chaque catégorie de marchandises, après accord avec les représentants des producteurs, des commerçants et des consommateurs.

La taxe forfaitaire (*Pauschalsatz*) est établie en fonction du nombre de mutations que subit, en moyenne, une catégorie de marchandises et des

majorations de prix, habituellement apportées par les intermédiaires sucessifs (*Zwischenhandel*).

A cet effet, on détermine le nombre de transactions dont le produit fait, ordinairement, l'objet depuis la production ou l'importation jusqu'à la consommation. On évalue dans quelle proportion la marchandise est directement livrée par le producteur au consommateur et ne subit donc qu'une seule mutation ; dans quelle mesure elle fait l'objet de transactions intermédiaires (du commerce de gros au commerce de détail ; du commerce de détail au consommateur). On fixe, enfin, l'accroissement qu'à chaque phase commerciale, subit la valeur de la marchandise.

L'exemple suivant fera comprendre le procédé de calcul des taux.

Supposons que, sur la production ou l'importation totale d'une marchandise, le producteur ou l'importateur cède directement au consommateur 30 % du stock, en vend 50 % au détaillant et 20 % au grossiste.

A l'occasion de cette première mutation du produit qui porte sur l'intégralité du stock, l'Etat percevrait donc, sous ce régime des mutations, 2 % du prix de production.

La part livrée au consommateur ne donnerait plus lieu à transaction et par conséquent échapperait à toute nouvelle taxation. L'impôt ne pourrait plus porter désormais que sur les 70/100 du stock qui continuent leur circuit économique et subissent une seconde mutation.

A l'occasion de celle-ci le vendeur (grossiste ou détaillant) fera subir au prix un accroissement destiné à lui assurer un bénéfice, à couvrir ses frais généraux ainsi que la taxe perçue au premier stade. Cet accroissement sera par exemple de 20 %. Par rapport au prix du stock initial, le prix pratiqué à la seconde mutation sera majoré des $20/100$ de $70/100$, soit $14/100$ et atteindra donc $(70/100 + 14/100)$ c'est-à-dire $84/100$.

Sous le régime de phases pures, l'Etat percevrait à ce second stade du processus économique 2 % des $84/100$ du prix global de production soit 1,68 % de ce dernier.

La part livrée au consommateur par le détaillant échappe désormais à toute nouvelle taxation et, dans une troisième mutation, l'impôt ne porte plus que sur les $20/100$ de la production totale, que le grossiste a livré au détaillant et que celui-ci va céder au consommateur.

Si l'on évalue à 30 % l'accroissement de prix que le détaillant fait subir à la marchandise, le prix pratiqué à la troisième mutation représente

$$\left(\frac{20}{100} + \frac{30 \times 20}{100 \times 100} \right), \text{ soit } 26/100$$

du prix du stock initial.

L'Etat aurait perçu à ce troisième stade 2 % des $26/100$ du prix global de production, soit 0,52 %.

Sous le régime « des phases pures » la charge totale de la taxe atteindrait donc 2 % + 1,68 % + 0,52 %, soit 4,20 %.

C'est ce dernier taux qui sera retenu comme taux de la taxe forfaitaire moyenne.

Les marchandises qui sont soumises à ces taxes forfaitaires sont indiquées dans une liste (*Pauschalierungsliste*), dans laquelle les diverses catégories de marchandises sont classées d'après la nomenclature douanière.

Le taux des taxes forfaitaires moyennes (*Pauschal-satze*) diffère naturellement pour chaque catégorie de marchandise, celles-ci subissant suivant leur nature un nombre différent de mutations. En moyenne pour des marchandises produites à l'intérieur le taux est de 3,50 %, dans de nombreux cas il varie entre 2 % et 5 %, parfois entre 4 % et 6 % et dépasse rarement ce dernier taux.

En règle générale, la taxe forfaitaire est perçue chez le producteur pour les marchandises produites en Autriche et à l'importation pour les marchandises d'origine étrangère.

Sont considérés comme producteurs (*Erzeuger*), aux sens de la *Pauschalierungsverordnung* du 25 avril 1927 (B.G. B. L. n° 46), les producteurs de matières premières (*Urproduzent*) et les fabricants (*Hersteller*). En ce qui concerne le travail à façon, le donneur d'ordre est assimilé à un producteur s'il est établi en Autriche, la prestation de service du façonnier étant alors soumise à la taxe ordinaire ; si le donneur d'ordre réside à l'étranger, c'est le façonnier qui est considéré comme un producteur.

Le forfait ne porte que sur les taxations qui seraient

prélevées jusqu'à la vente au consommateur inclusivement. Si ce dernier revend l'objet à son tour et si les conditions d'imposition à la taxe sur le chiffre d'affaires sont remplies, cette nouvelle vente donne lieu à l'application de la taxe ordinaire de 2%. L'entrepreneur qui fait subir à la marchandise une nouvelle façon est assimilé au consommateur sur ce point.

*PRINCIPE DE RUPTURE (UNTERBRECHUNGSPRINZIP)
ET TAXE ADDITIONNELLE (ZUSATZSTEUER)*

Nous avons vu que l'application à une marchandise déterminée de la taxe forfaitaire (*Pauschalsatz*) suppose un nombre moyen de transactions, par exemple trois. Mais il arrive que, dès la première ou la deuxième mutation, la marchandise subit une transformation qui a pour effet de rompre le forfait (*Pauschalierung*), de sorte que les mutations du nouveau produit seraient soumises à la taxe ordinaire ou à une seconde taxe forfaitaire.

Par exemple : les objets de verrerie (*Glasswaren*) sont taxés de 5 % à l'importation, la taxe sur la production intérieure étant de 3 %. Si un entrepreneur importe ces marchandises et les peint, c'est à dire s'il entreprend un travail de finissage (*Veredlungsarbeit*) qui n'accroît pas sensiblement la valeur et ne représente pas une transformation importante du produit, il devrait être perçu 5 % du prix de la marchandise importée et 3 % du prix de la marchandise peinte.

On aboutirait donc à une superposition des taxes (*Kumulation der Pauschalsätzen*) qui ferait disparaître les avantages de la taxation forfaitaire (*Pauschalierung*) et qui consacrerait notamment une inégalité fiscale entre les entreprises concentrées et les entreprises non concentrées. Pour obvier à ces inconvénients on a admis que pour certaines marchandises, certaines transformations (*Bearbeitung*) ne rompent pas le forfait (*Pauschalierung*) et, par une fiction, le cycle des transactions commerciales (*Handelsweg*) qui ont fait l'objet du forfait est réputé continuer malgré la transformation subie par le produit.

Dans d'autres cas, notamment pour la porcelaine et la verrerie, tout en admettant le principe d'interruption du forfait (*Pauschalierung*), le nouveau produit n'est pas soumis à une nouvelle taxe forfaitaire (*Pauschalsteuer*) ou à la taxe ordinaire de 2 %, mais à une simple taxe additionnelle (*Zusatzsteuer*) de 1 %.

Le producteur indigène qui, à partir d'un demi-produit fabriqué à l'intérieur par un autre producteur, fabrique un produit fini, ne paie donc pas, à l'occasion de la livraison de ce dernier, l'intégralité de la taxe forfaitaire (*Steuerpauschale*) qui frappe ce produit fini. Seule est appliquée une taxe supplémentaire calculée de façon que, compte tenu de la taxe forfaitaire (*Pauschale*) payée pour le demi-produit, le produit fini soit taxé au même taux que le produit de même nature, fabriqué par une entre-

prise concentrée. En d'autres termes la taxe supplémentaire représente la différence entre la taxe forfaitaire du demi-produit et la taxe forfaitaire du produit fini.

Ce système, quelque peu complexe, ne peut évidemment être appliqué que dans les cas les plus typiques et les plus importants.

II. — **Konzentriertephasenpauschalierung** ou établissement de moyennes forfaitaires concentrées.

Nous avons vu que l'établissement des moyennes forfaitaires simples (*Einfachepauschalierung*) avait pour but de libérer de la taxe sur le chiffre d'affaires, à l'exception d'une seule, toutes les transactions auxquelles une marchandise donne lieu, depuis la production ou l'importation jusqu'à la consommation.

Mais cet effet ne persiste qu'autant que le produit demeure sous sa forme primitive : s'il subit une transformation, le forfait est rompu.

Dans certains cas, cependant, le bénéfice du forfait a été étendu non seulement aux transactions portant sur la marchandise elle-même, mais à celles dont font l'objet les produits qui entrent dans sa composition et les produits qu'elle sert à fabriquer.

Tel est le but atteint par l'établissement des moyennes forfaitaires concentrées (*Konzentriertepauschalierung*) qui ont été instaurées pour les

farines, le bétail, le lait, les textiles, les cuirs, le papier, etc...

C'est ainsi que le « forfait concentré » établi pour les farines libère de la taxe les transactions portant sur le pain ; de même la « concentration » de la taxe sur le bétail libère les industries et les commerces des peaux, de la viande et de la saucisse ; celle de la taxe sur le lait, la production et le commerce du fromage et du beurre ; celle de la taxe sur le cuir, la maroquinerie etc...

L'exemple le plus remarquable de « concentration » de la taxe est fourni par les textiles, pour lesquels une taxation unique se substitue à toutes les taxations auxquelles pourraient donner lieu les livraisons du produit depuis les matières premières (coton laine) jusqu'aux vêtements confectionnés.

L'établissement des moyennes forfaitaires verticales *Phasenpauschalierung* surtout sous sa forme concentrée (*Konzentriertephasenpauschalierung*) présente de nombreux avantages.

1^o Il restreint le nombre des assujettis. Un nombre considérable de personnes échappent aux formalités de calcul des taxes et de tenue de livres qui entraînent une perte de temps appréciable. Absorption faite de l'importation, tous les commerçants échappent à la taxe et même par l'application de la *Konzentriertepauschalierung* un nombre appréciable de producteurs (cordonniers, tailleurs, etc...).

2^o Il unifie les charges pour le commerce et la consommation.

3° Il ne pousse pas à la concentration artificielle des entreprises.

4° Il permet de prendre en considération la situation de certains groupes importants de marchandises qui, soumis, aussi bien dans leur processus industriel que dans leur processus commercial (produits dits *Mit langem produktions und handelsweg*) à des transactions nombreuses, sont trop chargés sous le système des mutations.

5° Il permet de prélever la taxe au moment où le produit passe dans l'entreprise qui, par son organisation, facilite le plus l'assiette et le contrôle de l'impôt.

CHAPITRE II

ETABLISSEMENT DES MOYENNES FOR- FAITAIRES HORIZONTALES ET ABON- NEMENTS (HORIZONTALE PAUSCHALIE- RUNG. SYSTEM DER ABFINDUNGEN)

Le système du forfait vertical (*Vertikale pauschalierung*) a pour résultat d'écarter tous les commerçants du domaine d'application de la taxe : celle-ci ne frappe plus que les producteurs et les importateurs.

Mais on a voulu aller plus loin et si les petits et moyens producteurs demeurent, en cette qualité, dans le champ d'application de la taxe, on a du moins cherché à simplifier leurs rapports avec le fisc.

Tel est précisément le but de l'établissement des moyennes forfaitaires horizontales (*horizontale pauschalierung*).

Comme nous l'avons déjà indiqué, ce forfait ne porte pas sur les transactions dont la marchandise est l'objet mais sur la perception de l'impôt. Il se combine parfois d'ailleurs avec le système du forfait vertical.

Supposons une entreprise, d'une faible étendue,

faisant au cours de l'exercice fiscal cinq cent mille couronnes d'affaires, passibles des taux suivants :

100.000 à 2 %.

100.000 à 3 %.

100.000 à 5 %.

100.000 à 12 %.

100.000 à 0.

elle peut conclure avec l'Administration, soit directement soit par l'entremise d'une corporation professionnelle, un abonnement (*Abfindungenubereinkommen*) qui a pour but de fixer un taux moyen de taxation (*Durchschnittsatz*) valable pour toutes les transactions auxquelles se livre l'entreprise.

Abonnements(*Abfindungenubereinkommen*).

L'article 6 du décret sur chiffre d'affaires décide que, chaque fois que l'établissement de l'assiette de la taxe est difficile ou coûteux, l'impôt peut être perçu par voie d'abonnements.

Ces derniers peuvent être conclus par les petites et moyennes entreprises de toutes sortes (§ 6 W.V., § 2 D.V.), généralement par l'entremise d'organisations corporatives, dont les membres peuvent implicitement ou explicitement adhérer aux abonnements.

La taxe forfaitaire horizontale est calculée d'après les signes extérieurs (nombre d'employés, etc...).

Pour le redevable, le principal avantage réside dans la dispense de tenue des livres : pour l'administration, dans la facilité d'assiette et de contrôle de la taxe perçue par voie d'abonnement.

Abonnements des exploitations agricoles.

Tandis que l'administration a la faculté d'accepter ou de refuser la conclusion des autres abonnements particuliers ou collectifs, les petits agriculteurs ont un droit à l'abonnement fixé actuellement par un règlement du 20 décembre 1926 (B.G.-B. L., 373).

L'exploitant (propriétaire, fermier, usufruitier) d'une entreprise agricole, dont le revenu cadastral, compte non tenu des forêts, n'excédait pas 5.000 couronnes au 1^{er} décembre 1921 a la faculté d'acquitter par voie d'abonnement, la taxe ordinaire sur le chiffre d'affaires, due à l'occasion de tous les faits imposables qui rentrant dans le cadre de son exploitation (livraisons de marchandises, consommations personnelles, prestations éventuelles de services).

Pour les forêts les règles relatives à l'application de la taxe ordinaire sur le chiffre d'affaires demeurent en vigueur. De même que le revenu cadastral des forêts n'entre pas en ligne de compte pour la détermination du droit à l'abonnement, de même ce revenu n'est pas pris en considération pour la fixation du chiffre de l'abonnement.

L'abonnement est facultatif ; aussi les agricul-

teurs qui peuvent y prétendre doivent-ils, avant le 1^{er} novembre de chaque année, déposer à la mairie, une déclaration indiquant s'ils acceptent ou refusent l'abonnement pour l'exercice fiscal en cours. L'exercice fiscal s'entend ici de l'année économique agricole, du 1^{er} octobre au 30 septembre.

A défaut de déclaration, l'agriculteur est censé accepter l'abonnement.

L'acceptation expresse ou implicite de l'abonnement ne peut être révoquée pendant l'exercice fiscal en cours. Les déclarations doivent être adressées, avant le 20 novembre de chaque année, par le maire à l'administration fiscale compétente de la circonscription.

L'économie de l'abonnement est la suivante :

L'on détermine forfaitairement le chiffre d'affaires de l'exploitation en appliquant au revenu cadastral de celle-ci, compte non tenu des forêts, un coefficient variant selon l'importance de ce revenu. Ce coefficient qui est de 3 pour un revenu cadastral inférieur à 100 couronnes, s'élève à 4 pour un revenu compris entre 100 et 300 couronnes, atteint 5 lorsque le revenu est compris entre 300 et 600 couronnes et 6 pour un revenu supérieur à 600 couronnes. Le chiffre d'affaires forfaitaire, ainsi établi en couronnes, est converti en shillings sur la base de 1 S. 14 G. par couronne et la taxe à acquitter par voie d'abonnement, pour la période fiscale est de 2 % de la somme obtenue par ce procédé.

Lorsque le revenu cadastral d'une exploitation

accessoire, mise en valeur sans personnel salarié et dont les produits sont, principalement, sinon exclusivement, consommés par l'exploitant et sa famille, est compris entre 50 et 70 couronnes, le coefficient appliqué au revenu cadastral est réduit à 1,5. Si le revenu cadastral n'atteint pas 50 couronnes, l'exploitant est exempt de toute taxation.

L'agriculteur abonné est dispensé des déclarations d'impôt et de la tenue de livres. Le montant de l'abonnement est notifié aux assujettis par l'Administration. Cette notification peut être faite collectivement à tous les agriculteurs d'une commune, au moyen d'une liste qui indique, avec le montant de l'abonnement, les délais pendant lesquels les chiffres pourront être contestés. Le recours doit être formé auprès de l'Administration financière du Pays. Le montant de l'abonnement doit être acquitté en quatre termes, au plus tard le 20 du mois qui suit la fin du trimestre.

Si l'agriculteur prouve que son exploitation a, par cas de force majeure, subi un dommage appréciable, il peut dans les trois mois qui suivent le terme de l'exercice fiscal demander une réduction du montant de l'abonnement. La demande peut être formée par les municipalités ou les associations agricoles d'une ou plusieurs communes, sous réserve de la preuve des dommages collectifs subis par le territoire de leur ressort.

CHAPITRE III

LA TAXE ET LE COMMERCE EXTÉRIEUR

I. — La taxe d'égalisation à l'importation (*Ausgleichsbelastung*).

Pour établir une péréquation des charges entre les produits intérieurs et les produits importés, l'Autriche a institué le système des taxes d'égalisation (*Ausgleichsbelastung*).

Le prélèvement, au moment de l'importation, de la seule taxe intérieure, ne suffit pas à égaliser les charges car, sur chaque produit intérieur, pèsent les taxes latérales (*Umsatzsteuertangenten*) accumulées au cours de transactions antérieures (*Latenten Vorphasen*). Le produit supporte en effet, outre la taxe forfaitaire qui lui est propre, les taxes perçues sur chacun des produits bruts et des demi produits qui ont servi à sa fabrication.

Pour déterminer le taux de la taxe d'égalisation, l'on calcule, pour chaque catégorie de marchandise, le montant des taxes latérales et le pourcentage de ce montant par rapport à la valeur à l'importation, qui sert d'assiette à l'impôt. La taxe d'égalisation sera égale au pourcentage ainsi établi accru

du taux de la taxe intérieure ordinaire ou forfaitaire.

L'écart entre la taxe intérieure et la taxe d'égalisation ne représente donc à aucun titre, un droit spécial sur les produits étrangers, mais simplement la charge antérieure qui, dans le pays, pèse sur un produit identique. Cette majoration de taxe place seulement sur un pied d'égalité, en ce qui concerne les charges fiscales, le produit national et le produit de provenance étrangère.

Un exemple de calcul de la charge antérieure (*Vorbelastung*) fera comprendre le système:

Pour la fabrication d'une marchandise A, vendue 100 SH. et frappée d'une taxe de 3 % on se sert de produits composant B et C. Ceux-ci coûtent 30 et 20 SH. et sont respectivement taxés à 4,50 % et 4 %. Par suite la marchandise B supporte une taxe de 1 SH. 35 G. (4,5 de 30 SH.) et la marchandise C une taxe de 80 G. (4 % de 20 SH.) La charge antérieure totale est donc de 2 SH. 15 G. ou en chiffres ronds 2 SH.

La taxe d'égalisation est donc de 3 % (taxe intérieure) + 2 % (charge antérieure) = 5 %.

L'écart entre la taxe d'égalisation et la taxe intérieure varie naturellement avec les différentes catégories de marchandises. Il est en moyenne de 1 % à 1 1/2 %; dans un grand nombre de cas il ne dépasse pas 1 %; dans quelques cas il est compris entre 1 1/2 % et 3 % et excède rarement ce dernier taux.

II. — Le remboursement à l'exportation.

Les livraisons de marchandises à l'exportation, ou en cours de transit, ne sont pas soumises à la taxe (paragr. II, n° 1. W. V. et paragr. 12, D. V.) que l'exportation soit faite par le producteur ou par le commerçant. L'exonération des exportations directes s'est montrée insuffisante à l'expérience, car le produit exporté demeure toujours grevé des charges antérieures.

Ces charges pèsent d'autant plus sur le commerce d'exportation, que certains pays, tels que l'Angleterre et les Etats-Unis, ne connaissent pas la taxe sur le chiffre d'affaires et bénéficient de ce fait, sur les marchés mondiaux, d'un avantage certain. L'Autriche est le premier pays qui ait cherché à résoudre le problème du remboursement des charges antérieures ; le décret sur le remboursement à l'exportation (*Ausfuhrvergütung*) a institué à partir du 1^{er} janvier 1924, le remboursement des 15 % de la taxation antérieure ; ce remboursement fut porté à 30 % à partir du 1^{er} mars 1924 ; à 40 % le 1^{er} janvier 1925 et à 100 % le 1^{er} mars 1926.

Le remboursement des charges antérieures n'a soulevé aucune difficulté d'ordre technique, le calcul en ayant déjà été opéré pour l'établissement de la taxe d'égalisation perçue à l'importation.

Le droit autrichien connaît actuellement deux formes de remboursement à l'exportation : le rem-

boursement horizontal (*Horizontale Vergütung*), limité à la taxe applicable au produit exporté et le remboursement vertical (*Vertikale Vergütung*) qui s'étend en outre à toutes les taxes latérales (*Umsatzsteuertangenten*) qui ont grevé les divers produits servant à la fabrication du produit exporté.

1° REMBOURSEMENT HORIZONTAL

« AUSEUHRHÄNDLERVERGÜTUNG »

Si un commerçant exporte directement, sans travail préalable, des marchandises acquises à l'intérieur, il a droit au remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaire déjà payée ; ce remboursement est opéré sur les bases suivantes :

a) Si l'exportateur a acquis directement la marchandise du producteur, ou d'un commerçant pour les marchandises qui ne sont pas soumises à la taxe forfaitaire (*Pauschalierung*), il a droit au remboursement de la taxe que son vendeur a récupéré sur lui.

b) Si l'exportateur acquiert chez un commerçant une marchandise soumise à la taxe forfaitaire (*Pauschalierung*), il a droit au remboursement de la taxe portant sur les 75/100 du prix payé au vendeur : on admet, en effet, que la différence entre le prix de production et le prix pratiqué par le vendeur est de 25 %.

c) Si l'exportateur réexporte une marchandise précédemment importée, la taxe intérieure est rem-

boursée selon les modalités spéciales que nous examinerons plus amplement par la suite (1).

Le remboursement est demandé à l'Administration fiscale de première instance, sauf dans le troisième cas où l'Administration des Douanes est compétente.

Le droit au remboursement de la taxe doit être justifié par des écritures (§ 11 n° I.W.V. et § 12 2.3.4 et 5.D.V.) et être exercé avant la fin de l'année dans laquelle a eu lieu l'exportation.

Lorsque la marchandise exportée a été acquise directement du producteur, c'est ce dernier qui effectue le remboursement, sur la production par l'acquéreur d'une déclaration d'exportation (modèle K.) (Voir modèle page 71).

L'exportateur adresse cette déclaration au producteur en trois exemplaires. Ce dernier conserve l'une des ampliations et envoie les deux autres au Bureau de l'Administration fiscale dont il relève.

Le producteur peut, dans le calcul de la taxe dont il est redevable, tenir compte des remboursements régulièrement effectués à ses clients. (§ 11 n° I.W.V. et § 12, n° 2 à 5. D.V.)

En résumé la *Ausfuhrhändlervergütung* se résout en une exportation en franchise du produit.

1. Comme nous le verrons plus loin, dans le système du remboursement vertical, la différence entre la taxe intérieure et la taxe d'égalisation est remboursée à l'exportateur.

MODÈLE K. paragr. 12. N° 4. D. V.

Nom et prénoms de l'exportateur.....
Siège et adresse.....

DÉCLARATION

Je déclare que la marchandise qui m'a été livrée le.....
.....
par la Maison : (*Prénoms, Nom, Firme, Siège et domicile du producteur*)
Sur ma facture n° du
et d'après ma commande n° du
a été exportée à l'étranger par (*Telle Station-Frontière*)
.....
Facture n° Documents
Récépissé de la poste n° Lettre de voiture
Pour des expéditions d'ensemble... (*le nom de l'expéditeur et le n° de sa déclaration*)
Montant de la taxe payée au producteur le
.....

Après la remise de la marchandise pour l'exportation à l'étranger je n'ai pris aucune disposition pour qu'elle reste à l'intérieur.

Je fais cette déclaration en toute connaissance sachant que, en cas de fausse déclaration, je me trouve soumis aux paragraphes 31 à 45 du règlement de la taxe sur le chiffre d'affaires.

.....le.....date.....

SIGNATURE,

2° REMBOURSEMENT VERTICAL (*AUSFUHRVERGÜTUNG*)

Pour ne pas désavantager les produits nationaux par rapports aux produits des autres pays, dans la concurrence internationale, le règlement sur la *Ausfuhrvergütung* prévoit le remboursement des taxes latérales, c'est-à-dire des charges qui grèvent les matières premières et les demi-produits employés à la fabrication du produit considéré.

Le remboursement de la charge antérieure, d'abord limité à 15 % du montant de celle-ci, a été porté à 30 % le 1^{er} février 1924, à 40 % le 1^{er} janvier 1925 et à 100 % le 1^{er} mars 1926.

Cette charge antérieure est constituée :

1° En ce qui concerne les marchandises soumises au forfait (*Pauschalierung*) par la différence entre la taxe d'égalisation à l'importation (*Ausgleichsbelastung* et la taxe forfaitaire (*Pauschalssatz*) portant sur les transactions intérieures.

2° Pour les marchandises qui ne sont pas soumises au forfait par la différence entre la taxe d'égalisation et la taxe de 2 % (§ 11 n° 2.W.V.)

Lorsqu'aucune taxe d'égalisation n'est prévue, il n'y a naturellement pas lieu à remboursement.

Ce sont les paiements reçus pendant le mois, pour les marchandises exportées, qui forment l'assiette de la *Ausfuhrvergütung*, à l'exclusion des frais de port et d'assurance.

Si la facture est établie en monnaie étrangère, le

montant du paiement doit être converti en monnaie nationale d'après les cours des changes publiés dans un tableau officiel (*Umrechnungskurse*). Lorsque la marchandise est exportée dans un entrepôt étranger ou dans une succursale établie à l'étranger par l'exportateur lui-même, c'est le prix de gros qui sert de base au remboursement.

Le remboursemeni ne donne pas lieu d'ordinaire, à une restitution effective de deniers, l'exportateur se bornant en principe à tenir compte des remboursements qui lui sont dus dans le calcul du montant de la somme dont il est redevable pour le mois dans lequel a eu lieu l'exportation.

S'il s'agit d'exportations pour lesquelles soit le prix de vente, soit le montant du fret, de l'assurance, et des autres frais ne sont pas connus de l'exportateur au moment où il établit le calcul de ses paiements fractionnés (*Abschlagszahlung*), ce qui se produit notamment pour les marchandises exportées par mer dans des pays éloignés, la déduction est opérée sur le montant des taxes dues pour le mois où l'exportateur a eu connaissance des éléments nécessaires pour fixer la quotité du remboursement.

Si les remboursements dépassent le montant de l'impôt dû pour le mois (paiements fractionnés) l'excédent peut, au choix du redevable, soit être déduit du montant de l'impôt dû pour le mois suivant, soit être remboursé en espèces (§ 37 W. V.)

La demande de reboursement en espèce doit être

adressée à l'administration fiscale de première instance.

Pour quelques groupes de marchandises le remboursement a lieu obligatoirement en espèce et est opéré par certains organismes spéciaux :

1^o Pour les produits textiles et leurs dérivés par l'Association des Industries Textiles.

2^o Pour les objets de maroquinerie et tous autres objets en cuirs par l'Association de l'Industrie du Cuir.

3^o Pour les produits de papeterie, les livres, etc..., par l'Union des Imprimeurs.

Le prix des marchandises éventuellement renvoyées à l'exportateur ou des marchandises qui, primitivement destinées à l'exportation, sont demeurées à l'intérieur par suite de changement de dispositions, doit être déduit des sommes servant d'assiette au remboursement.

CHAPITRE IV

ASSIETTE ET PAIEMENT DE LA TAXE

I. — Assiette.

1^o COMPÉTENCE

En principe la taxe sur le chiffre d'affaires est établie par une administration de district, sous réserve d'appel à l'administration du Pays dont les décisions peuvent être déferées au ministre des Finances à Vienne, lequel statue en dernier ressort.

En matière d'importation, l'Administration des Douanes assure l'établissement aussi bien que la perception de la taxe.

Il peut en outre être fait appel au concours des autres administrations et des organismes professionnels.

Pour les entreprises établies sur le territoire autrichien, l'administration du lieu de chaque établissement ou de chaque succursale est compétente pour asseoir la taxe afférente à ces exploitations. Cette compétence appartient à l'administration du lieu du domicile ou de la résidence de l'entrepreneur, lorsque l'entreprise n'a pas d'établissement ; à celle

du lieu des enchères, lorsque la vente aux enchères est effectuée par une personne qui n'a pas la qualité d'entrepreneur.

2^e CONCOURS DE L'ADMINISTRATION DES DOUANES.

L'application aux importations, par l'administration des douanes, de la taxe sur le chiffre d'affaires présente un certain nombre de cas particuliers que nous allons sommairement examiner :

En ce qui concerne les marchandises pour lesquelles une valeur moyenne (*Durchschnittswerte*) n'a pas été fixée par le ministre des Finances, l'administration des Douanes établit l'impôt d'après le prix facturé à l'entrée sur le territoire autrichien.

Lorsque la valeur de la marchandise est exprimée en monnaie étrangère, le prix doit en être converti en monnaie nationale d'après le tableau des conversions (*Umrechnungskurs*) en vigueur à ce moment.

Si aucune facture n'est produite, l'importateur est tenu de souscrire une déclaration de valeur exprimée en monnaie nationale.

Si le prix de facture ou la valeur déclarée est accepté par l'Administration douanière, la taxe doit être perçue sur cette valeur accrue du droit de douane et éventuellement des taxes de consommation intérieure.

Si aucune facture n'est produite ou si la valeur déclarée paraît trop faible, la taxe est établie d'après la valeur courante de la marchandise.

Si l'importation comprenant des marchandises soumises à des taxes différentes, la valeur totale est seule indiquée, l'impôt est perçu sur la valeur globale, au taux applicable au produit le plus lourdement taxé. Enfin, si des objets de luxe figurent parmi les marchandises importées, leur valeur doit être calculée séparément.

3° CONCOURS DES COMMUNES

Le concours des communes peut être requis par l'Administration aussi bien en ce qui concerne l'assiette et la perception de la taxe que pour la détermination des assujettis et la conclusion d'abonnements.

Les communes qui, pour le compte de l'Administration, assurent entièrement l'assiette et la perception de la taxe reçoivent 15 % du montant de la taxe ordinaire et 40 % du montant de la taxe de luxe. Si les communes se chargent seulement de l'assiette leur rémunération est réduite de moitié (7,5 et 20 %) et des 3/4 (3,75 % et 10 %) si elles assurent seulement la perception de l'impôt (paragr. 46. W. V. et paragr. 25, n° 3. D. V.)

4° CONCOURS DE LA FÉDÉRATION DES COMMERÇANTS VIENNOIS (GREMIUM DER-KAUFMANNSCHAFT)

La Fédération des Commerçants Viennois (*Gremium der-Kaufmannschaft*) prête son concours tant

pour la conclusion d'abonnements que pour l'assiette et la perception de la taxe payable en vertu des abonnements ainsi conclus :

Un abonnement peut être conclu avec les membres du *Gremium* pour les entreprises qui se trouvent dans le territoire de Vienne.

Ces abonnements portent généralement sur l'imposition applicable à la livraison d'objets de luxe soumis à la taxe à la consommation ou à la livraison de marchandises qui ne sont pas soumises à la taxe forfaitaire.

L'assiette et la perception de la taxe d'abonnements ainsi établie incombe à la Fédération sous le contrôle de l'Administration (paragr. 25. D. V.).

5° DÉCLARATIONS

Tout entrepreneur qui crée une exploitation soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires, qui livre des objets de luxe à la consommation, ou qui étend son exploitation à des livraisons ainsi soumises à la taxe, est tenu de faire une déclaration à l'Administration, au plus tard le jour où il commence son exploitation ou le jour où il la modifie. Il en est de même de tout producteur d'objets passibles de la taxe de luxe. Toute personne qui procède à des enchères doit faire une déclaration huit jours avant la vente et indiquer si parmi les objets se trouvent des objets de luxe.

Les exploitations agricoles ou forestières qui ne

se livrent à aucune autre exploitation sont exemptes de déclarations.

Ces déclarations doivent contenir : le nom, la profession, le domicile et le siège de l'exploitation ou des succursales, la description des objets de luxe imposables à la production ou à la consommation.

Tout particulier est tenu de fournir à l'Administration, lorsqu'elle le lui demande, les renseignements pouvant servir à la détermination des assujettis et aux taux de la taxe (§ 20, W. V. et § 27 D. V.).

En dehors de ces déclarations, l'Administration doit, avec le concours des autres administrations, fixer la liste des personnes assujetties à la taxe.

A cet égard, les municipalités sont tenues de fournir à l'Administration une liste de toutes les personnes qui exercent une exploitation agricole sur le territoire communal : cette liste indique avec le nom et l'adresse de l'agriculteur, le nombre des membres de la famille et la liste du personnel employé à l'exploitation.

Les organismes professionnels (corporations, Unions d'entrepreneurs, etc...) doivent, à la réquisition de l'Administration, fournir une liste de leurs membres et, sans nouvelle demande, déclarer dans les trente jours toutes les modifications qui pourraient par la suite être apportées à la liste initiale.

Chaque administration de première instance détient une liste de toutes les entreprises imposables dans son ressort (§ 28, D. V.).

II. — Modes de paiement.

La taxe est perçue soit globalement pour tous les faits imposables survenus, dans le cadre de l'exploitation, pendant le cours de l'exercice fiscal, soit séparément pour chaque livraison isolée de marchandise (§ 21, n° 1 et 2 W. V.).

a) *PAIEMENT PAR EXERCICE FISCAL (STEUERZEITRAUM)*

Lorsque l'impôt est perçu globalement, l'assujetti est tenu d'acquitter spontanément, sans aucune demande de l'Administration, la taxe (taxe ordinaire et taxe de luxe) applicable à tous les faits imposables survenus au cours de l'exercice fiscal. Le paiement a lieu par fraction, en principe à la fin de chaque mois, l'Administration ayant d'ailleurs la faculté de réduire ou d'augmenter le nombre des échéances (§ 21 n° 1, 5 et 6 W. V.).

Lorsqu'une entreprise possède en Autriche plusieurs établissements, la taxe doit être payée séparément pour chacun d'eux, au bureau compétent. Des dérogations à ce principe peuvent dans certains cas importants être établies par l'Administration financière du Pays ou par le ministère des Finances (§ 30, n° 1 D. V.).

Chaque paiement fractionné doit comprendre la totalité de la taxe due pour tous les faits imposables survenus au cours du mois précédent (taxe ordinaire

et taxe de luxe), sauf déduction des remboursements auxquels l'entrepreneur pourrait avoir droit (§ 32, n° 2 D. V.).

Par conséquent, ces paiements fractionnés ne représentent pas des acomptes, mais une dette mensuelle de l'impôt.

La taxe assise pour toutes les opérations impossibles réalisées pendant le mois, doit être payée, sans mise en demeure préalable, avant le 20 du mois suivant lorsque le paiement de la taxe a eu lieu d'après le « système des paiements » (*Zahlungssystem*) et avant le 20 du deuxième mois quand la taxe est payable d'après le « système des débits » (*Fakturensystem*). Si le paiement est constitué par une lettre de change, l'obligation au paiement découle de l'encaissement ou de l'escompte.

La somme qui, au terme de l'exercice fiscal, et déduction faite des paiements mensuels, reste due, sur la dette définitive d'impôt, doit être payée dans les vingt jours qui suivent ce terme si l'impôt est payable d'après le système des paiements (*Zahlungssystem*); ce délai est prolongé jusqu'au 20 du deuxième mois qui suit la fin de l'exercice fiscal, lorsque le paiement de l'impôt est effectué d'après le système des débits (*Fakturensystem*) (§ 30, n° 1, § 32, n° 1 D. V.).

Le paiement n'est qu'exceptionnellement opéré en espèces ; il doit, en principe, avoir lieu par chèque-postal ou par virement à la Banque Nationale. Un bordereau indiquant soit le mode de calcul

de l'impôt et les différents taux appliqués, soit le montant de l'abonnement et la date de la conclusion de celui-ci, doit être fourni à l'appui de chaque versement.

A l'appui du dernier paiement, l'assujetti est tenu de produire une déclaration détaillée.

2^o PAIEMENT POUR CHAQUE LIVRAISON.

Lorsque la taxe doit être acquittée pour chaque livraison isolée, l'assujetti est tenu, sans mise en demeure de l'Administration, d'en opérer le paiement dans les 14 jours qui suivent le fait générateur.

3^o GARANTIES

En matière de vente aux enchères, l'Administration a la faculté de demander des garanties avant la mise en vente (Paragr. 21 n^o 7 W. V.) Cette garantie est, en général, égale au montant de la taxe qui devrait être acquittée si toutes les marchandises comprises dans les enchères étaient vendues au prix courant. Si l'enchère est faite sur estimation, cette dernière doit servir de base à la garantie.

En dehors de ces cas, l'Administration ne peut demander de garanties que si elle considère le recouvrement de l'impôt comme compromis : tel pourrait être le cas, si l'assujetti avait déjà été en retard dans ses paiements ou avait contrevenu à des prescriptions portant sur la taxe.

4° *CALCUL SÉPARÉ DE LA TAXE*

Lorsqu'à la suite d'une enquête, l'Administration relève, à la charge de l'assujetti, une contravention aux règlements en vigueur (insuffisance ou irrégularité dans la déclaration du chiffre d'affaires, retard ou irrégularité apportés au paiement) elle peut lui adresser un avertissement et le mettre en demeure de régulariser sa situation dans un délai déterminé qui, en règle générale, n'excède pas quatre semaines. L'avertissement doit indiquer expressément les sanctions auxquelles s'exposerait le contribuable, s'il ne donnait pas suite aux demandes de l'Administration. Si le redevable ne satisfait pas à ces demandes dans le délai imparti, l'Administration lui notifie le montant de l'impôt qu'il est tenu d'acquitter. Le paiement doit intervenir dans les trente jours et les intérêts sont dus à compter du premier jour du mois au cours duquel le paiement aurait dû être régulièrement effectué.

Cette procédure n'exclue pas l'application éventuelle des majorations et des pénalités (paragr. 24, W. V. et 35 D. V.)

5° *REMBOURSEMENT*

Si l'assujetti a payé plus qu'il ne devait, il a droit au remboursement de l'excédent de versement (paragraphes 25 et 27 n° 1 W. V.)

Nous avons déjà vu dans quelle condition les exportations pouvaient donner lieu à des remboursements de taxe. Ceux-ci peuvent également se produire, dans la circulation intérieure, lorsque la taxe étant acquittée par le système des débits (*Fakturensystem*), c'est-à-dire sans que le vendeur ait effectivement reçu la contrepartie à laquelle il a droit, certaines de ses créances demeurent irrecevables. Citons, enfin, comme principale cause de remboursement, la revente d'objets de luxe, acquis aux enchères et ayant déjà acquitté la taxe de luxe, lorsque cette revente entraîne l'application de ladite taxe.

Le redevable tient compte des remboursements auxquels il a droit, dans le calcul de l'impôt dû pour la période fiscale suivante.

6° CONTROLE

Pour permettre à l'Administration d'exercer son contrôle, les assujettis sont soumis à la tenue des livres indiquant la nature de leur entreprise, l'assiette et les différents taux de la taxe, les transactions exonérées. Les entreprises qui ont une comptabilité commerciale régulière sont dispensées de la tenue de livres spéciaux ; les entreprises simples, et en particulier les entreprises agricoles, peuvent être autorisées à tenir un simple registre, indiquant, pour chaque catégorie (taxe ordinaire, taxe de luxe) et par semaine, les encaissements

effectués et la valeur des consommations personnelles.

Les livres et autres justifications doivent être conservés pendant cinq ans (paragraphe 28 W. V.

Les assujettis et leurs employés doivent à tout moment, pendant les heures d'ouverture de leur exploitation, se soumettre au contrôle de l'Administration.

7^o PÉNALITÉS

1. MAJORATIONS.

Lorsque, par suite de l'inobservation des prescriptions relatives à l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, aucune taxe n'a été perçue ou s'il n'a été perçu qu'une taxe trop faible, l'Administration peut majorer, de deux fois à neuf fois son montant, la taxe non perçue.

Si, dans les huit jours de sa contravention l'assujetti signale lui-même celle-ci et paie le double de la taxe non perçue, l'Administration ne peut prélever une plus ample majoration.

2. PÉNALITÉS PROPREMENT DITES.

Lorsque l'assujetti s'est rendu sciemment coupable d'une dissimulation totale ou partielle, il encourt une amende qui peut varier de 2 à 19 fois le montant de la taxe non perçue.

En cas de récidive dans un délai de cinq ans, des peines d'emprisonnement, allant jusqu'à deux années, peuvent être prononcées sans préjudice de l'interdiction de l'exercice d'une profession indépendante.

CONCLUSION

En résumé, l'Autriche, comme la plupart des pays dont les finances étaient obérées par les charges de la guerre, a été conduite à introduire dans son système fiscal un impôt sur les transactions (*Warenumsatzsteuer*).

Mais la taxe sur le chiffre d'affaires a revêtu dans le droit autrichien une forme originale.

En effet, le législateur se borna à énoncer les principes généraux de la nouvelle taxation, toutes les prescriptions relatives à l'application de taxe devant être édictées par voie réglementaire, ce qui conféra au système une très grande souplesse.

Le droit autrichien adopta la formule allemande de l'impôt sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire qu'au lieu d'assujettir à la taxe tous les faits isolés d'achat pour revendre, il s'appliqua à frapper tous ceux qui participent à la vie économique du pays, c'est-à-dire tous ceux qui exercent une profession indépendante répondant à la définition de l'entrepreneur (*Erwerbsunternehmer*).

De même que dans la législation française, l'impôt devait être perçu à chaque changement de main subi par le produit, à chaque phase, pour employer la formule autrichienne, c'est-à-dire d'après le pro-

cédé connu sous le nom de *Reinenphasensteuer* ou système de mutations.

Mais, usant très largement de la latitude que, conformément à l'autorisation donnée par le législateur, lui avait ménagée l'article 22 du décret sur le chiffre d'affaires, l'Administration, en plein accord avec les représentants de l'industrie et du commerce, établit presque aussitôt un nouveau régime de taxation, dont l'idée est la suivante :

Au lieu de frapper chacune des mutations subies par une marchandise, depuis sa production jusqu'à sa consommation, le fisc perçoit la taxe en une seule fois, à une certaine phase et à un taux calculé de façon à laisser à l'impôt un rendement équivalent. Toutes les transactions subies par la marchandise, sous le même état, sont désormais exonérées.

En fait, cette taxe est toujours perçue à l'importation ou à la production, elle est une *Herstellersteuer*. Par conséquent seul le cycle industriel rentre dans le domaine de la taxe à laquelle échappe complètement le cycle commercial.

Tous les commerçants sont exonérés de la taxe et si l'on observe que les petits producteurs et les agriculteurs bénéficient d'un régime d'abonnement, l'on voit quelle considérable réduction des points de perception résulte de ce système.

Des dispositions spéciales (*Konzentrierte pauschalierung*) permettent de ménager certaines catégories de marchandises dont le processus industriel et commercial est particulièrement compliqué (*mit*

langem Productions-und Handelsweg) et qui, sous le régime ordinaire des mutations sont par conséquent trop taxées. C'est ainsi que pour les textiles, la perception de la taxe à la blanchisserie-teinturerie libère toutes les marchandises antérieures ou postérieures à la phase d'imposition.

Enfin, comme nous l'avons vu, ce système tient compte des taxes latérales (*Umsatzsteuertangenten*) qui grèvent une marchandise et permet de placer le pays, dans la concurrence internationale, sur un pied d'égalité avec les pays qui ne connaissent pas la taxe sur le chiffre d'affaires.

D'une part, en effet, la taxe d'égalisation (*Ausgleichsbelastung*) fait supporter au produit importé une charge égale à celle que supporte le produit national.

D'autre part, grâce au double remboursement « horizontal et vertical » (*Ausfuhrhändlervergütung* et *Ausfuhrvergütung*) l'exportateur récupère le montant des charges subies par le produit exporté.

Ce système a donné des résultats remarquables et nous ne saurions mieux faire que de citer l'opinion que notre attaché commercial à Vienne, M. Poujol, exprimait déjà il y a deux ans.

« L'impôt sur le chiffre d'affaires » (*Warenumsatzsteuer*) avec ses trois modalités *Pauschalierung*, *Ausgleichsbelastung* et *Ausfuhrvergütung* est actuellement appliqué en Autriche à la grosse majorité des marchandises, l'intention du ministère des Finances est d'en étendre l'application à la totalité.

Les recettes provenant de l'impôt sur le chiffre

d'affaires se montent actuellement à 200 millions de SH. On estime qu'il arrivera dans les années prochaines à produire 300 millions de SH.

Ces résultats sont considérés comme très remarquables et inégalés dans aucun pays, surtout si l'on considère que l'Autriche ne compte de 6.500.000 habitants.

La *Warenumsatzsteuer* a été supportée sans récrimination par la grande majorité de la population. Son fonctionnement est simple, la fraude quasi-impossible et n'existe pratiquement pas.

La création de l'impôt sur le chiffre d'affaires n'a pas nécessiter l'établissement d'une administration distincte et autonome. Il a suffi de renforcer dans de très faibles proportions, l'appareil fiscal existant. Trente-six nouveaux fonctionnaires seulement ont été nommés pour l'ensemble de l'Autriche dont 5 seulement à l'Administration centrale du ministère des Finances. »

Nous ajouterons que ces résultats ont été pleinement confirmés par l'enquête à laquelle nous avons procédé en Autriche, d'une part dans les milieux industriels et commerciaux, d'autre part au ministère des Finances, auprès des Docteurs Kempf et Schima du service du chiffre-d'affaires. Les industriels et les commerçants préféreraient évidemment qu'il n'y ait pas de taxe sur le chiffre d'affaires, mais tous ont été d'accord pour approuver son mode de perception ; quant à l'Administration elle est entièrement satisfaite, et l'on pourra s'en convaincre

quand on saura qu'il n'existe pratiquement pas de décision de jurisprudence en la matière, l'application de la taxe n'ayant soulevé aucune difficulté.

Ainsi, la taxe autrichienne, qui constitue en somme une taxe à la production, fonctionne à la satisfaction de tous, assujettis et administration ; elle produit plus de 250 millions de SH., c'est-à-dire près du quart des recettes totales de l'Etat.

Voici d'ailleurs le rendement des principales catégories d'impôts en 1925, 1926, 1927 et 1928, en shillings.

	1925	1926	1927	1928
Impôts directs.....	285.444.220	325.482.655	327.160.551	352.585.346
Douanes.....	196.527.286	211.365.312	237.568.527	260.041.079
Impôts de consommation.....	85.496. 00	89.395.979	86.367.741	90.677.175
Chiffre d'Affaires...	223.291.132	227.305.514	237.147.235	251.022.710

Il n'est évidemment pas certain qu'un pareil système donnerait dans d'autres pays, et en particulier en France, d'aussi bons résultats.

Bien que la question du remplacement de la taxe sur le chiffre d'affaires par des taxes à la production excède les cadres de notre étude, nous allons examiner rapidement les principaux griefs (1) élevés à l'encontre des taxes à la production et après avoir

1. On trouvera un exposé de ces critiques dans le rapport présenté par M. Daudet à l'Association Nationale d'Expansion Economique et dans Allix et Lecercle, p. 339 et suivantes.

recherché dans quelle mesure ils sont fondés, voir comment le système autrichien y obvie.

Les taxes à la production présenteraient des inconvénients d'ordre économique et d'ordre fiscal.

Au point de vue économique, ces taxes contribueraient à la cherté de la vie et elles imposeraient indirectement aux assujettis des charges pécuniaires excessives, sans préjudice de la complication apportée à leur comptabilité.

D'autre part, l'Etat éprouve les plus grandes difficultés dans l'aménagement des taxes, tant pour en déterminer le taux que pour en fixer le point de perception.

Examinons sommairement ces diverses critiques.

1^o La taxe à la production contribue à la cherté de la vie.

En effet, cette taxe qui doit procurer au fisc un rendement équivalent à la taxe sur le chiffre d'affaires, laquelle frappe toutes les transactions, sera forcément d'un taux plus élevé. Or, au prix de la marchandise majoré dès le début de la totalité de l'impôt, chacun des vendeurs successifs va appliquer le pourcentage des bénéfices qu'il entend réaliser personnellement.

Supposons qu'une marchandise fasse l'objet de trois ventes (du producteur au grossiste, du grossiste au détaillant, du détaillant au consommateur) et que le pourcentage des bénéfices réalisés par le

grossiste et le détaillant soit de 30 % pour chacun. Suivant que l'impôt sera perçu sur chaque transaction ou qu'on lui substituera, dès la sortie de la fabrique, une taxe globale, le prix payé par le consommateur s'établira comme il suit :

	Régime actuel		Régime de la taxe à la production	
	Prix	Impôt actuel	Prix	Taxe à la production
Vente par la fabrique..	100 fr.	2 »	100 fr.	8,15
Vente par le commerçant en gros.....	$\frac{100 + 2 \times 130}{100} = 132,60$	2,64	$\frac{108,15 \times 130}{100} = 140,59$	
Vente par le commerce de détail.....	$\frac{132,6 + 2,64 \times 130}{100} = 175,81$	3,51	$\frac{140,59 \times 130}{100} = 182,76$	
Total de l'impôt perçu.		8,15		8,15
Prix de vente au détail.	$175,81 + 3,50 = 179,32$		182,76	

Nous avouons que cette démonstration mathématique est loin de nous paraître probante. Il est douteux d'abord que chaque intermédiaire prélève un taux uniforme de bénéfice et notamment que le négociant en gros majore ses prix de 30 %. Nous ne pensons pas davantage que chacun des vendeurs successifs se livre pour établir son prix à la confection de semblables tableaux, mais plutôt qu'il prélève ou qu'il essaie de prélever un gain fixe et déterminé, par exemple 30 francs sur tel objet. Il n'est pas du tout certain qu'ayant payé l'objet 2 ou 3 francs plus cher en raison de l'établissement d'une taxe à la production il majore de quelques centimes le montant de son bénéfice.

Nous pensons que le vendeur devra tenir compte

des habitudes de ses acheteurs, de leur résistance à une majoration de prix, et surtout qu'il sera obligé de se plier aux nécessités de la concurrence tant intérieure qu'extérieure. En fait, c'est d'après l'état économique du marché, la *Konjunktur* comme disent les Allemands, qu'il établira ses prix de vente.

2. La taxe à la production contraint les entreprises d'augmenter leurs fonds de roulement.

La majoration des prix qui résulterait de l'application de la taxe à la production, majoration dont l'existence est très contestable ainsi que nous l'avons vu, serait justifiée, car les commerçants verraient leurs débours accrus du montant intégral de l'impôt et seraient obligés d'augmenter leurs fonds de roulement.

Là encore l'objection ne nous paraît pas décisive et il n'est pas impossible de trouver un système qui ferait disparaître cet inconvénient ou tout au moins l'atténuerait considérablement. Nous avons vu, notamment, que dans le système autrichien l'assujetti paie la taxe dans les vingt jours du mois qui suit l'encaissement de sa créance sur son acheteur s'il est soumis au *Zahlungssystem*, et avant le 20 du deuxième mois s'il est soumis au *Fakturensystem*.

Comme les ventes commerciales se font généralement avec un crédit de un mois à trois mois, chaque commerçant ne règlera le plus souvent son ven-

deur qu'après avoir lui-même reçu de son acheteur tout ou partie des sommes qui lui sont dues.

Par exemple : le fabricant vend le premier janvier à un négociant en gros des marchandises payables le 31 mars. Entre le premier janvier et le premier février le grossiste revend ces marchandises à des détaillants avec un crédit de un à deux mois. Il recevra donc du détaillant, avant la fin du mois de mars, tout ou partie des sommes qu'il doit lui-même au fabricant. En fin de compte, ce n'est que partiellement tout au plus que les vendeurs intermédiaires feront au fisc des avances de trésorerie.

3^o La taxe à la production suppose des taux multiples de taxation, d'où une source de complications pour l'assujetti.

Qu'il y ait multiplicité des taux, c'est l'évidence. Mais nous ne pensons pas qu'il y ait là une source de complications. En effet, dans un système tel que le système autrichien, la taxe ne frappe que les industriels. Souvent ceux-ci ne vendent qu'un seul produit et n'ont par suite à appliquer qu'un taux unique. Même lorsqu'ils se livrent à la fabrication de deux ou trois catégories différentes de produits, ils n'ont à connaître que les deux ou trois numéros du tarif qui les concernent et il n'y a là aucune difficulté.

Au surplus, un tel inconvénient, s'il existait réellement, serait largement compensé par la réduction considérable du nombre des assujettis qu'entraîne

la substitution de la taxe à la production à la taxe sur le chiffre d'affaire.

Passons maintenant aux inconvénients d'ordre fiscal que soulèverait la taxe à la production.

1^o Il est impossible de connaître exactement le taux d'équivalence.

On ne peut évidemment déterminer un taux rigoureusement équivalent, mais il est possible de trouver un taux suffisamment approché.

L'administration autrichienne est parvenue à résoudre avec succès cette difficulté et, au cours des travaux d'établissement de la taxe moyenne (*Pauschalierung*), elle a d'ailleurs été amenée à constater que la plupart des produits subissaient un nombre de changement de mains bien moindre que celui que l'on supposait généralement : très peu nombreuses sont les marchandises qui font l'objet de plus de quatre mutations entre le producteur et le consommateur.

D'ailleurs comme le processus industriel et commercial d'une marchandise demeure dans tous les pays à peu près uniforme, les taux établis par l'administration autrichienne pourraient être utilisés par un pays qui désirerait réaliser une réforme analogue.

2^o A quel stade faudra-t-il percevoir la taxe ?

Si on impose la matière première, comme elle

donne naissance à des produits très différents dont les uns n'ont qu'une faible valeur et dont les autres sont d'un prix très élevé, l'impôt sera d'autant plus lourd que la valeur du produit sera moindre : 1 kilogramme de laine ou de coton sous forme d'ouate à cataplasmes ou de laine à rembourrer, paiera autant d'impôt que le même poids de cachemire ou de velours de coton confectionné (1).

D'autre part, si la taxe est prélevée chez le producteur, il sera à peu près impossible d'organiser l'exonération ou le remboursement de l'impôt dans les cas où la marchandise doit être exportée. « La difficulté est d'autant plus grande qu'il s'agit d'une taxe au moins triple de l'impôt actuel et d'une taxe devant être exigible à un stade pouvant être très antérieur à celui qui précédera immédiatement l'exportation (2). »

Si l'on prétend appliquer la taxe au produit achevé, les difficultés ne seront pas moindres. Il faudra d'abord définir ce qu'on entend par produit achevé. Tel produit qui est produit achevé pour les uns, n'est que matière première pour les autres. Dans le premier cas il devra être taxé, dans le second exonéré. Dans ces conditions on sera conduit à appliquer l'exercice à toutes les fabriques.

Nous avons vu comment le système autrichien a résolu le problème. Chaque produit est taxé comme tel à la sortie de la fabrique et par suite il n'y a rien

1. Allix et Lecercle, p. 348.

2. *Journal des Contributions Indirectes*, n° du 8 mars 1927.

de change au système de la taxe ordinaire si ce n'est le taux de taxation.

Pour certains produits, il est vrai (ceux qui font l'objet d'une *Konzentriertepauschalierung*) le régime est différent. C'est par exemple le cas pour les textiles, la taxe perçue à la blanchisserie-teinturerie couvre toutes les transactions antérieures et postérieures. Mais à notre sens il n'y a là aucun inconvénient. Ce système permet d'atténuer la charge supportée par des produits dont le processus industriel et commercial, est particulièrement compliqué.

Enfin nous avons vu que loin d'être un obstacle au remboursement de l'impôt à l'exportation, ce système permet de rembourser la charge fiscale intégrale qui grève le produit intérieur.

Enfin si en 1926 (1) on pouvait soutenir que dans l'état de nos finances il était difficile d'entreprendre une réforme susceptible de réserver quelques mécomptes au Trésor, on peut dire aujourd'hui que l'objection a perdu une grande partie de sa force. Il est certain que notre situation financière permettrait en attendant les correctifs nécessaires de faire face à un déficit éventuel par rapport au rendement actuel de l'impôt.

D'ailleurs, il ne faut pas oublier que, comme nous l'avons déjà dit au début de cet étude, l'impôt sur les transactions n'a été envisagé que comme un expédient et que si l'on désire desserrer l'étreinte

1. Voir le rapport de M. Daudet déjà cité.

fiscale qui pèse aujourd'hui sur la production nationale, il convient peut-être d'aménager et de réduire les taxes qui sont les plus critiquables.

Il n'entre d'ailleurs pas dans nos intentions de recherche s'il est ou non souhaitable de remplacer la taxe sur le chiffre d'affaires par un système de taxes à la production et si les résultats seraient aussi favorables qu'ils le sont en Autriche. Du moins pensons-nous qu'il ne faut pas condamner *à priori* les taxes à la production et les déclarer inapplicables (1).

1. Allix, *Revue polit. et parlem.*, 10 juillet 1926.

Vu : le Président de la thèse,
M. LESCURE.

Vu : le Doyen,
BERTHÉLEMY.

Vu et permis d'imprimer,
Le Recteur de l'Académie de Paris.
S. CHARLÉTY.

ABRÉVIATIONS

- A. V.* Ausfuhrvergütungsverordnung. Règlement sur le remboursement à l'exportation.
- B. G. BL.* *Bundesgesetzblatt*. — Journal officiel de l'Autriche.
- D. V.* Durchführungsverordnung. Règlement d'application sur la taxe sur le chiffre d'affaires.
- P. V.* Pauschalierungsverordnung. Règlement sur l'établissement des moyennes forfaitaires.
- W. V.* Warenumsatzsteuerverordnung. Décret sur la taxe sur le chiffre d'affaires.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION.....	5
CHAPITRE PRÉLIMINAIRE. — L'introduction de la taxe sur le chiffre d'affaires dans le système fiscal autrichien	13

PREMIÈRE PARTIE

LE SYSTÈME DE L'IMPOSITION DES MARCHANDISES A CHAQUE MUTATION.

CHAPITRE PREMIER. — Domaine d'application (Steuerob- jekt).....	17
I. — Transactions soumises à la taxe.....	20
II. — La livraison ou prestation de service doit être effectuée à l'intérieur de l'Autriche (Im In- lande).....	23
III. — Principe d'égalisation des phases (Phase- nausgleich)	24
IV. — Exonérations.....	25
CHAPITRE II. — Assujettis (Steuersubjekt)	31
I. — Obligation au paiement.....	31
II. — Garanties du recouvrement de l'impôt.....	32
III. — Incidence.....	34
IV. — Fait générateur.....	35
V. — Taux de la taxe.....	35
CHAPITRE III. — Assiette et mode de paiement.....	36
I. — Assiette.....	36
II. — Paiement de la taxe.....	38

CHAPITRE IV. — Taxe de luxe.....	40
I. — Domaine d'application.....	40
II. — Taux et phase d'imposition.....	41
III. — Remboursement de la taxe de luxe.....	43
IV. — Exemptions et réductions de la taxe de luxe.....	44

DEUXIÈME PARTIE

LE SYSTÈME DES MOYENNES FORFAITAIRES (PHASENPAUSCHALIERUNG).

CHAPITRE PREMIER. — Vertikale Pauschalierung ou Etablissement des moyennes forfaitaires ver- ticales.....	51
I. — Einfache Pauschalierung ou établissement des moyennes forfaitaires simples.....	51
II. — Konzentriertephassen pauschalierung ou éta- blissement des moyennes forfaitaires concen- trées.....	58
CHAPITRE II. — Etablissement des moyennes forfaitai- res horizontales et abonnements (horizontale pauschalierung. System der Abfindungen) ...	61
CHAPITRE III. — La taxe et le commerce extérieur....	66
I. — La taxe d'égalisation à l'importation (Aus- gleichsbelastung).....	66
II. — Le remboursement à l'exportation.....	68
CHAPITRE IV. — Assiette et paiement de la taxe.....	75
I. — Assiette.....	75
II. — Mode de paiement.....	80
CONCLUSION.....	87
ABRÉVIATIONS	100

578. — Imp. Jouve, et Cie, 15, rue Racine, Paris. — 5-30
